وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعــة منتوري- قسنطينة-
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

رقم التسجيل:..........

الفــرع : بنوك وتأمينات

إشكالية الإزدواج الضريبي وأثره على أرباح الشركات في الجزائر
- دراسـة ميدانية بولاية ميلة-

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية

فرع: بنوك و تأمينات

من إعـداد الطـالب: **تحـت إشراف الدكتور:**
عاشوري نعيم **مرازقة صالح**

أعضاء لجنة المناقشة :

أ.د/ دخموش العربي	رئيسا	أستاذ التعليم العالي	جامعة قسنطينة
د/ مرازقة صالح	مقررا	أستاذ محاضر	جامعة قسنطينة
د/ بوخمخم عبد الفتاح ..	عضوا	أستاذ محاضر	جامعة قسنطينة
د/ مرداوي كمال	عضوا	أستاذ محاضر	جامعة قسنطينة

السـنة الجـامعيـة: 2007 - 2008

المقدمة

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة في تنفيذ سياساتها الإقتصادية و الإجتماعية، و ذلك في إ إار ن إام ضريبي يحترم المبادئ التي تقوم عليها الضريبة كالعدالة، البساطة والوضوح.

إن السيادة التي تتمتع بها الدولة في المجال الضريبي، تجعلها قادرة على فرض أي نوع من الضرائب تحت أي وعاء ضريبي كان، وذلك لأجل تحقيق بعض الأهداف التي تراها تتلاءم ومتطلبات المرحلة.

يعتبر الإزدواج الضريبي الذي يمكن أن يحدثه المشرع الضريبي، من بين الآليات التي قد يمارسها ضمن مبدأ السيادة الضريبية للدولة، شيء قد يخل بجانب مهم من المبادئ التي يقوم عليها النظام الضريبي، خاصة بما هو متعلق بالعدالة و الوضوح. و عليه،ُتولي الأنظمة الضريبية الحديثة اهتماما بالغا بمسألة الإزدواج الضريبي من خلال إيجاد مختلف الأساليب و التقنيات التي تخفف من عبئه على المكلف بالضريبة، لكي لا يؤثر على الأهداف المرجوة منه.

إن تطور النظام الضريبي الجزائري عبر الإصلاحات الكثيرة و العميقة التي طرأت عليه وفقا لمتطلبات اقتصاد السوق، لم تجعل المشرع الضريبي فيها غائبا عن معالجة ظاهرة الإزدواج الضريبي و إيجاد الحلول المناسبة لها، حيث بدأت الحكومة على الصعيد الدولي بإبرام إتفاقيات جبائية دولية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي، مع العديد من الدول، أما على الصعيد الداخلي فقد قام المشرع الضريبي بمنح إعفاءات لبعض الأنشطة التجارية و الصناعية التي تفرض عليهم ضرائب متعددة تؤدي في كثير من الأحيان إلى حدوث الإزدواج الضريبي.

يتميز الهيكل الضريبي الحالي بتعدد فرض الضرائب سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة بالإضافة إلى الرسوم المتعددة. فتماثل الهيكل الضريبي الحالي مع الأنظمة الضريبية الحديثة، لا يعني بالضرورة تفادي وقوع المكلف بالضريبة في الإزدواج الضريبي على نفس الوعاء و عن نفس الفترة الزمنية.

فالإزدواج الضريبي الحاصل حاليا في الجزائر يكون من خلال بعض الرسوم التي تفرضها الدولة عن نفس الوعاء لأجل تحقيق بعض الأهداف الإجتماعية، غالبا ما تكون بمعدلات منخفضة، نذكر منها على سبيل المثال رسم التمهين، الرسم على التكوين المهني و مختلف الرسوم شبه الجبائية الأخرى.

أما من جهة أخرى، فهناك ازدواج ضريبي مفروض على شركات الأموال بصفة عامة، بحيث تفرض عليهم الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ليخضع بعدها الشركاء أو المساهمين للضريبة على الأرباح الموزعة، من ذلك يلاحظ أن الأرباح المحققة قد خضعت في مثل هذه الحالة لضريبتين و في نفس الفترة الزمنية و بمعدلات معتبرة. فالضريبة المطبقة حاليا على أرباح الشركات تقدر بـ 30% بينما تقدر الضريبة على التوزيع بـ 15 %.

إشكالية البحث

يُنظر إلى الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات على أنه عملية مقصودة من طرف المشرع الضريبي لأجل تحقيق بعض الأهداف الإقتصادية والمالية، لكن المُلاحظ أن الآثار التي يخلفها الإزدواج الضريبي قد لا تعكس بالضرورة الأهداف المرجوة كنتيجة لأسباب ترتبط بمدى قدرة المكلفين بدفع الضريبة.

وهذا ما يدعو إلى طرح السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يؤثر الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات سواء على المكلفين بدفع الضريبة أو على إيرادات الخزينة العمومية للدولة؟

ويمكن إدراج بعض الأسئلة المكملة للسؤال الرئيسي والتي ندرجها كما يلي:

- ما هي الأهداف التي يريد تحقيقها المشرع الضريبي من وراء إحداث الإزدواج الضريبي على أرباح الشركات؟
- ماهي الوسائل التقنية المعتمدة لمعالجة الإزدواج الضريبي أو التخفيف من حدته ؟
- كيف يتعامل المكلفون بدفع الضريبة مع ظاهرة الإزدواج الضريبي؟

فرضيات البحث

تتمثل فرضيات البحث فيما يلي:

ـ يؤدي الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات إلى الزيادة في الحصيلة الضريبية و المساهمة في تمويل الخزينة العمومية.

ـ يؤثر الإزدواج الضريبي سلبا على خزينة الشركات مشَكّلا بذلك عبئا إضافيا عليها.

ـ يحث الإزدواج الضريبي الشركات على احتجاز أكبر لأرباحها المحققة من أجل إعادة إستثمارها و التقليل ما أمكن من تكاليف التمويل الخارجية.

أهداف البحث

تتجلى أهداف البحث في العناصر التالية:

- تحديد الجانب المفاهيمي للإزدواج الضريبي وذلك من خلال معرفة أنواعه المختلفة.
- تقييم مختلف الأساليب و التقنيات المستعملة في معالجة الإزدواج الضريبي.
- عرض لمختلف الآثار الإيجابية و السلبية التي قد يخلفها الإزدواج الضريبي.
- معرفة السلوك الجبائي المنتهج من طرف مسيري الشركات اتجاه الإزدواج الضريبي.

أهمية الموضوع

يعود سبب إختيار الموضوع إلى تنامي شركات الأموال بالجزائر التي تنشط في مختلف مجالات الإستثمار، والتي تتعرض للإزدواج الضريبي. وهذا ما يحتم على الدولة إعطاء هذه الشركات كل الدعم من خلال نظام ضريبي أكثر تحفيزا على الإستثمار، ليجعلها بذلك قادرة على المنافسة أمام تحديات شروط وقواعد العولمة، وذلك في ظل الاتفاقيات التي سوف تبرمها الجزائر في إطار الشراكة الأوروبية و الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.

ومن الأسباب الأخرى التي دفعت بي إلى اختيار الموضوع نقص الاهتمام بظاهرة الإزدواج الضريبي في الجزائر، وخاصة من جانب المختصين في المجال الضريبي و المالية العامة. و لعل

الدراسة الوحيدة التي سلطت الضوء على الإزدواج الضريبي والجديرة بالذكر تلك التي صدرت عن مدير التشريع الجبائي بالمديرية العامة للضرائب. حينما نشر مقالا سنة 2000 تحت عنوان:

Réflexion sur les techniques d'élimination de la double imposition interne en droit fiscal algérien ou du crédit d'impôt et de l'avoir fiscal.

حيث أظهرت هذه الدراسة الثغرات القانونية الموجودة في أساليب معالجة الإزدواج الضريبي في الجزائر التي كانت سائدة قبل سنة 2003، ولكنها أهملت الجانب الإقتصادي من الموضوع و الآثار التي قد يخلفها على المكلفين بدفع الضريبة.

صعوبات البحث

تكمن الصعوبات التي تلقاها الباحث في نقص و ضآلة المراجع الأكثر تفصيلا المتعلقة بالموضوع، بالإضافة إلى عدم جاهزية الإحصائيات عند القيام بالدراسة الميدانية مما حتم علينا تجميع المعلومات من مصالح مختلفة و متباعدة و هذا ما زاد من صعوبة البحث في ظل الإمكانيات المتاحة.

منهجية البحث

تم الاعتماد من خلال هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدم المنهج الوصفي لعرض مختلف المفاهيم و الأنواع و أساليب المعالجة للإزدواج الضريبي، أما المنهج التحليلي فقد استخدم لمعرفة الآثار المختلفة للإزدواج الضريبي على أرباح الشركات.

خطة البحث

وبناءً على ما سبق، فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول أساسية:

حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى إبراز المفهوم القانوني و الإقتصادي للإزدواج الضريبي، وأيضا عرض مفاهيم الإزدواج الضريبي من حيث النطاق المكاني دوليا و داخليا.

أما الفصل الثاني فتمت فيه تناول الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات في الجزائر وذلك من حيث النشأة والآثار و تقييم أساليب معالجته بصفة عامة، كما تم استعراض عناصر الإزدواج الضريبي و الطرق التقنية المستعملة لمعالجته.

أخيرا، فقد خُصص الفصل الثالث للدراسة الميدانية بولاية ميلة، و التي حاولنا من خلالها استخلاص أثر الإزدواج الضريبي على الخزينة العمومية و على تسيير أرباح الشركات هذا من جهة، و من جهة أخرى معرفة العبء الضريبي على خزينة الشركة و المساهمين فيها، مع الإنتهاء باقتراح بعض الحلول الممكنة لذلك.

الفصل الأول: الإِزدواج الضريبي: مفاهيم وأنواع

تمهيد

تلزم الدولة الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب، الذي يتم بموجب تشريعات وقوانين تضعها لتحقيق الأهداف الإقتصادية والاجتماعية المرجوة.

يتعين على المشرع الضريبي أن يضمن مصلحة الدولة بما توفره الضريبة من أموال تساهم في تغطية نفقاتها المختلفة وتحقيق سياستها الإقتصادية والإجتماعية، مع مراعاة مصلحة الأفراد المكلفين بدفعها لكي لا تكون عائقا أمام طموحاتهم.

وقد يحدث المشرع الضريبي أحيانا، ظاهرة الإزدواج الضريبي عن قصد أو غير قصد دون مراعاة لمصلحة المكلف بدفع الضريبة.

فما هي هذه الظاهرة؟ وما هي أنواعها المختلفة؟ وما هي الإجراءات والأساليب المتخذة لمعالجتها؟
هذا ما سنحاول الإجابة عليه في هذا الفصل من خلال المبحث الأول الذي نستعرض فيه مفهوم الإزدواج الضريبي لنتناول بعد ذلك في المبحث الثاني الإزدواج الضريبي على المستوى الداخلي، وأخيرا التطرق إلى الإزدواج الضريبي على المستوى الدولي وهو ما تم إدراجه ضمن المبحث الثالث.

المبحث الأول: مفهوم الإزدواج الضريبي

غالبا ما يثار الجدل حول موضوع الإزدواج الضريبي بين الباحثين في مجال المالية العامة وواضعي التشريعات الضريبية، خاصة إذا تعلق الأمر بالمصطلح في حد ذاته و بالمفهوم. وترتكز الكثير من التأويلات و التفسيرات لمفهوم الإزدواج الضريبي على جانبين أساسيين:[1]

- مفهوم أول متعلق بالجوانب القانونية وهو ما يعرف بالإزدواج الضريبي القانوني.
- ومفهوم ثان أوسع متعلق بالجوانب الإقتصادية أو ما يعرف بالإزدواج الضريبي الإقتصادي.

ويتم عبر هذا المبحث التطرق إلى ثلاث مطالب أساسية، يعالج المطلب الأول ضبط مصطلح الإزدواج الضريبي من خلال عرض مختلف المصطلحات التي تبدو متشابهة وتوضيح أوجه الإختلاف فيما بينها، أما المطلب الثاني فنوضح فيه مفهوم الإزدواج الضريبي القانوني، وهذا خلافاً للمطلب الثالث الذي يتم التركيز فيه على مفهوم الإزدواج الضريبي من وجهة نظر اقتصادية.

المطلب الأول : ضبط المصطلح

يعرف مصطلح الإزدواج الضريبي (Double imposition) لدى بعض الباحثين في المالية العامة بتعدد فرض الضريبة على المكلف بآدائها (Multiple imposition)[2] ، غير أن تسمية الظاهرة بتعدد فرض الضرائب قد يثير لبسا لدى القارئ، فقد يتبادر إلى ذهنه ربط الإزدواج الضريبي بفكرة الضرائب المتعددة(Impôts multiples) .

فالضرائب المتعددة تقوم على أساس تعدد الأوعية الضريبية، كالضريبة على الثروة و الضريبة على رؤوس الأموال العقارية و الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة فكلها ضرائب مختلفة بإختلاف الأوعية المحسوبة على أساسها وهذا المفهوم مخالف تماما لمفهوم الظاهرة التي نحن بصدد دراستها مما قد يؤدي إلى خلط في فهم المقصود بالموضوع عند القراءة الأولى[3].

لذلك كان مصطلح الإزدواج الضريبي هو الشائع قانونا وتطبيقا بين الدول المختلفة، وأوضح دلالة على حقيقة ما يعنيه.

---

(1) Loïc Philip-Sous la direction-: Dictionnaire encyclopédique de finances publiques,Edition Economica,paris,1991,p659.

(2) زين العا بدين ناصر:علم المالية العامة،دار النهضة العربية،1974،القاهرة،ص 294.

(3) M.Bouvier,M-ch.Esclassan et J-P.Lassale:Finances Publiques,3ème edition,L.G.D.J,paris,1996,p587.

المطلب الثاني: الإزدواج الضريبي القانوني

يندرج مفهوم الإزدواج الضريبي القانوني ضمن إطارين هما القانون الدولي والقانون الداخلي،وهو ما يتضح لنا من خلال ما يأتي:

أولا : الإزدواج الضريبي القانوني الدولي

تتشابه تعاريف الإزدواج الضريبي القانوني في إطار القانون الدولي، فحسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية(OCDE)، فإنه يحدث إزدواج ضريبي قانوني عندما يتم تحصيل نفس الضريبة أو ضريبة مشابهة لها في دولتين أو أكثر،عن نفس الشخص المكلف بالضريبة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة، وعن نفس المدة الزمنية[1].

كما يمكن تعريفه بأنه خضوع شخص طبيعي للضريبة مرتين في دولتين مختلفتين وعلى نفس الدخل[2].

ثانيا: الإ زدواج الضريبي القانوني الداخلي

يختلف هذا النوع من الإزدواج الضريبي عن الإزدواج الضريبي القانوني الدولي من حيث الحيز المكاني ، حيث ينحصر وجود الأول في داخل الدولة الواحدة، ويمكن تعريفه بأنه فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه، أكثر من مرة، على الشخص نفسه،بالنسبة إلى المال نفسه، في مدة واحدة[3] .

ثالثا: شروط تحقق الإزدواج الضريبي القانوني

كما أشرنا سابقا فإن ظاهرة الإزدواج الضريبي بمفهومها القانوني، يعني فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة ذاتها أو ضريبة من نفس النوع عن نفس المادة الخاضعة لها لأكثر من سلطة مالية واحدة، عن نفس المدة أو المناسبة.

وعلى ذلك يكون من الواجب توفر كافة هذه الأركان، لكي يمكننا القول أن المكلف بالضريبة يتعرض لعبء الإزدواج الضريبي.

يمكن إذن أن نستعرض الشروط أو الخصائص التي يجب توافرها للحكم بوجود ظاهرة إزدواج ضريبي، جدير بالعمل على تلافيه و علاج آثاره، لذلك إرتأينا التعرض لكل شرط على حدى و إلقاء الضوء على مدى أهميته في إبراز الظاهرة التي نحن بصدد دراستها.

---

(1) Roger Duccini:fiscalité des contrats internationaux,édition litec,Paris,1991,P10

(2) Froncois Deruel:Droit fiscal,12ème édition,Dalloz,Paris,2002,p273

(3) رفعت المحجوب:المالية العامة،دار النهضة العربية،1969،القاهرة،ص 149

1- وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يحدث الإزدواج الضريبي إذا ما تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة أكثر من مرة، على النحو الذي تتوفر به أركان الظاهرة. فلا بد إذن أن يكون الشخص ذاته هو الذي يخضع للإزدواج الضريبي عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة لها، فإذا كانت هذه المادة مشتركة على سبيل المثال بين شخصين و قام كل منهما بدفع الضريبة عن الجزء الذي يخصه، فإننا لا نكون بصدد إزدواج ضريبي بالمعنى القانوني، لعدم وحدة الشخص الخاضع للضريبة فضلا عن إختلاف المادة الخاضعة لها بالنسبة لكل منهما.[1]

2- وحدة المادة الخاضعة للضريبة:

تتطلب ظاهرة الإزدواج الضريبي، أن يكون المال الخاضع للضريبة أكثر من مرة واحدة بمعنى أن تكون المادة أو موضوع الضريبة و محلها واحدا. و بالتالي فإختلاف هذه المادة يؤدي إلى إنتفاء الإزدواج الضريبي. فلو أن شخصا دفع الضريبة أكثر من مرة عن نفس الدخل الذي يحققه ، أو رأس المال الذي يملكه عن نفس المدة أو المناسبة، فإنه يكون خاضعا لإزدواج ضريبي بالمعنى الذي نقصده. أما إذا اختلفت ماهية الدخل أو رأس المال الذي يخضع للضريبة أكثر من مرة، كأن يدفع (أ) الضريبة عن دخله الناتج من ثروته العقارية، و مرة أخرى عن دخله الناتج من عمله كموظف، و مرة ثالثة عن دخله الناتج من عمله أو مهنته الحرة. هنا لا يمكن القول بوجود ظاهرة الإزدواج الضريبي، لأن الدخل الذي يخضع للضريبة في كل حالة ليس واحدا و إنما هو يختلف بإختلاف كل حالة . و مثال ذلك أيضا قيام المكلف بدفع الضريبة على رأس ماله العقاري ثم على رأس ماله المنقول، فهنا تختلف المادة الخاضعة للضريبة و بالتالي لا يتعرض الشخص لتعدد فرض الضرائب بالمعنى الفني.

ومن الأمثلة الشائعة على توفر حالة الازدواج الضريبي في النطاق الدولي قيام الدولة (أ) بفرض الضريبة على الأ رباح التي يحققها التاجر في سنة معينة من نشاطه التجاري داخل الدولة وخارجها، بينما تقوم (ب) بفرض ذات الضريبة على الربح الناتج عن النشاط الذي يمارس على إقليمها ، وبالتالي يتعرض فهذا الشخص يتعرض لازدواج ضريبي تتوفر فيه كافة الأركان بما فيها وحدة المادة الخاضعة للضريبة.

---

[1] زين العابدين ناصر :مرجع سابق ، ص 300.

3- وحدة الضريبة المفروضة:

يشترط أن تكون الضرائب المحدثة للإزدواج الضريبي من نفس النوع أو الطبيعة كأن تفرض إحدى السلطات المالية مثلا ضريبة على دخل الملكية العقارية، الزراعية أو المبنية، استنادا إلى مبدأ موقع المال ،بينما تفرض نفس الضريبة على المكلف بواسطة سلطة مالية أخرى استنادا إلى جنسيته أو موطنه.

وكذلك الحال حينما تفرض الدولة (أ) مثلا ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية على الربح الناتج عن النشاط الممارس في إقليمها، وتفرض الدولة (ب)نفس هذه الضريبة على المكلف عن نفس الوعاء باعتباره جزءا من أرباح المركز الرئيسي للمنشأة الموجود فيها.[1]

4- وحدة المدة:

حتى يتحقق الإزدواج الضريبي يجب أن تفرض نفس الضريبة في نفس المدة أو السنة المالية وليس في أوقات مختلفة [2]، فإذا فرضت ضريبة الدخل سنة 2005 فإنه يتحقق الإزدواج الضريبي إذا فرضت ضريبة ثانية على الدخل في نفس السنة، أما إذا فرضت في سنة أخرى فلا يتحقق الإزدواج الضريبي.

---

[1] زين العابدين ناصر :مرجع سابق،ص302.

[2] حسين مصطفى حسين :المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2001،ص54.

المطلب الثالث :الإزدواج الضريبي الإقتصادي

يحدث الإزدواج الضريبي الإقتصادي على المستوى الدولي وكذا الداخلي وسوف نأتي على شرح كيفية حدوثهما كما يلي:

أولا: الإزدواج الضريبي الإقتصادي الدولي

حسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية (OCDE) [1]، هو حالة خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل أو نفس الثروة.

و تعتبر هذه الحالة أكثر حساسية مقارنة بسابقتها، لأنها تضع مكلفين بالضريبة مختلفين في موقف صعب معا.

فحسب القانون الضريبي الدولي، يحدث الإزدواج الضريبي الإقتصادي، عندما تقدم شركة أم لشركة تابعة لها في دولة أخرى خدمات بمقابل نقدي(والذي يعتبر دخلا يعتد به عند حساب الضريبة على أرباح الشركة الأم) فترفض الإدارة الجبائية للشركة التابعة أخذه كعبء قابل للخصم من نتيجة الشركة التابعة من جهة،ومن جهة أخرى تدخل تلك المداخيل في المادة الخاضعة للضريبة على مستوى الشركة الأم.

ومن ثم تتحمل كلتا الشركتين نفس الضريبة عن نفس الجزء من الدخل وفي آن واحد، و سنوضح ذلك من خلال المثال الآتي[2]:

تدفع شركة تونسية تابعة لشركة أم فرنسية حقوق للإستفادة من رخصة الصنع لمنتوج معين، تحسب هذه الحقوق بنسبة 20% من رقم الأعمال المحقق من طرف الشركة التونسية جراء بيع هذا المنتوج ، عند قيام مصالح الضرائب التونسية بمراقبة جبائية، تجد أن نسبة 20% مبالغ فيها، بالنظر إلى شروط الإستغلال بالإضافة إلى النقص في جودة ذلك المنتوج مقارنة بالمنتوج الأصلي.

و بالتالي فإنها لا تقبل إلا 5% فقط من رقم الأعمال كحقوق للصنع.

فيرى المحقق الجبائي التونسي أن هذه الحالة، ما هي إلا فرصة لتحويل الأرباح من تونس إلى فرنسا.

ينجم عن هذا التعديل الذي قامت به الإدارة الجبائية التونسية، إزدواج ضريبي إقتصادي حيث ترفض خصم أعباء بنسبة 15% من رقم الأعمال و تضاف إلى الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات الواجبة التسديد في تونس.

---

(1) Rapport du comité des affaires fiscales: publications OCDE,1997,p150.

(2) Slim Besbes: Précis de fiscalité internationale, Edition SB,Tunisie, 2002, P33

من جهة أخرى تخضع الشركة الأم في فرنسا للضريبة على الشركات و تعتبر تلك الحقوق المقدرة بـ 20% من رقم الأعمال كنتيجة للإستغلال تدخل بالكامل في حساب المادة الخاضعة للضريبة.

فنخلص إلى أنه يوجد إزدواج ضريبي يقدر بنسبة 15% التي تحكم عليها بأنها مبالغ فيها، و يعتبر هذا الإزدواج إقتصادي نتج عنه خضوع شخصين مختلفين (الشركة الفرع التونسية ، والشركة الأم الفرنسية)، و في دولتين مختلفتين تونس و فرنسا.

ثانيا:الإزدواج الضريبي الإقتصادي الداخلي

وردت عدة تعاريف في هذا الشأن ، حيث يمكن تعريف الإزدواج الضريبي الإقتصادي بأنه خضوع شخصين مختلفين للضريبة على نفس الدخل داخل الدولة الواحدة.[1]

كما يمكن تعريفه أيضا بأنه خضوع شخصين مختلفين لضريبة على أساس نفس الدخل و تتجلى خاصة في حالة أرباح الأسهم(شركة و مساهم)[2]

فيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا، فإنها تخضع لضريبتين، أولهما الضريبة على أرباح الشركات و هي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالا، و قبل توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح.

و ثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين.

من وجهة النظر القانونية، لا نجد شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة متوفرا لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد ازدواج ضريبي .

أما من وجهة النظر الإقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي.

فمن الناحية الواقعية و المنطقية، نجد أن شخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية.

و تعبر هذه الوضعية عن ازدواج ضريبي اقتصادي داخلي.

و في نفس السياق يعتد المفهوم الإقتصادي للإزدواج الضريبي دائما بالنتيجة النهائية التي تترتب عن فرض الضريبة فنجد مثلا أن الدخل قد يتحمل ضريبتين:

- الأولى تفرض عليه مباشرة، و تسمى << ضريبة الدخل >>

- الثانية تفرض على رأس المال، إلا أنه يتم استيفاؤها من الدخل دون المساس برأس المال، نظرا لانخفاض مستواها، وتعرف بالضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل.

---

(1) Philippe Oudenot:fiscalité approfondie des sociétés,2éme édition, litec , paris,2001,p88.

(2) محمد عباس محرزي: إقتصاديات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص 330.

و أمام هاتين الإمكانيتين، فإن من يعتد بالتنظيم الفني و القانوني للضريبة، يخلص إلى نفي فكرة الإزدواج الضريبي، و ذلك نتيجة إختلاف الضريبتين من حيث التنظيم الفني و القانوني، فالأولى هي ضريبة دخل و الثانية ضريبة على رأس المال، و أما أن يعتد بالنتيجة النهائية، أي بحقيقة "الوعاء" الذي يتحمل عبء الضريبة فيخلص إلى التسليم بتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي و ذلك لأن الضريبة الثانية أي الضريبة على رأس المال، و بصرف النظر عن اسمها و عن كيفية تنظيمها، لا تعد و كونها عبئا على الدخل.[1]

ثالثا: شروط الإزدواج الضريبي الإقتصادي

من خلال ما سبق نستنتج أن الإزدواج الضريبي الإقتصادي يتحقق بتوفر شرطين أساسيين يتمثلان في:

- وحدة المادة الخاضعة للضريبة أو ما أصطلح على تسميته الوعاء الضريبي (L'assiette de l'impôt).
- وحدة المدة أو المناسبة التي تفرض عليها الضرائب.

[1] فوزي عطوي : المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة" ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ،2003،ص 253.

المبحث الثاني: الإزدواج الضريبي الداخلي

يتحقق الإزدواج الضريبي الداخلي إذا كانت السلطات المالية التي تحدثه، تابعة لدولة واحدة أيا كان شكل هذه الدولة من حيث تعدد سلطاتها المالية أو أنها دولة موحدة ويكون أحيانا عن غير قصد وعن قصد أحيانا أخرى، وهذا ما يدعو إلى التساؤل حول أسباب الإزدواج الضريبي المقصود وغير المقصود وعن الوسائل الكفيلة بمعالجته وتجنبه.

المطلب الأول: الإزدواج الضريبي غير المقصود

يكون الإزدواج الضريبي الداخلي غير مقصود نتيجة ممارسة هيآت مختلفة لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الإقليم، كما يحدث في الدولة الإتحادية إذا فرضت كل من الحكومة الإتحادية وحكومات الولايات نفس الضريبة على المال نفسه، وكما يحدث عندما تفرض كل من الحكومة المركزية والهيآت المحلية نفس الضريبة على مادة معينة[1].

فقد يجد المكلف بدفع الضريبة في الدولة الإتحادية نفسه ملزما من قبل السلطة المركزية، من جهة ومن قبل سلطة الولاية التابع لها من جهة أخرى ،بدفع الضريبة على نفس الوعاء وفق ما تحدثنا عنه . كما هو الحال بالنسبة لسويسرا[2]التي تعتبر من الدول الفيدرالية حيث ينعكس الطابع الفيدرالي * بشكل واسع على نظامها الضريبي.

فتتشكل الدولة السويسرية من حكومة مركزية تدعى كونفيدرالية (Confédération) ومن 26 دولة عضوا ممثلة في مقاطعات(Cantons).

وتتمتع كل من هذه الدول(كونفيدرالية، مقاطعات) بكامل سيادتها الضريبية سواءا من جانب حق التصرف في إيراداتها الضريبية أو التشريعات الخاصة بالضرائب المباشرة لكل منها، و بذلك تمتلك سويسرا 27 تشريعا ضريبيا مختلفا (الأول خاص بالفيدرالية و 26 تشريعا خاصا بالمقاطعات) خاصة فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والضرائب على الأرباح و رؤوس الأموال للأشخاص المعنويين.

تنجم عن هذه السيادة الضريبية التي تتمتع بها كل من المقاطعات من جهة و الكونفيدرالية من جهة أخرى، أن تفرض نفس الضريبة على نفس الوعاء و في نفس المدة في مقاطعتين أو أكثر و من ثم ظهور الإزدواج الضريبي مابين المقاطعات، بالإضافة إلى ظهوره مابين الحكومة المركزية و المقاطعات.

---

(1) عبد المنعم فوزي:الملية العامة والسياسة المالية،دار النهضة العربية،لبنان،2001،ص 231

(2) Commission d'information: Les grandes lignes du régime fiscal suisse,(www.estv.admin.ch/04-pdf),2002.

* يقصد بالطابع الفيدرالي بين الدول أن تحتفظ كل دولة بسيادتها ،وتحل مسائلها العامة في مؤتمر جامع له صفة سياسية فقط و ليست تشريعية.

و يتمتـع المواطنـون السويسـريون بمقتضـى الدسـتور بجميـع الحقـوق التـي تضـمن لهـم عـدم تعرضـهم للإزدواج الضريبي*

بالإضـافة إلـى التـدابير القضـائية الكثيـرة و الصـارمة التـي تتخـذها المحكمـة الفيدراليـة بغـرض تفـادي الإزدواج الضريبي ما بين المقاطعات.

المطلب الثاني: الإزدواج الضريبي المقصود

يكون الإزدواج الضريبي الداخلي مقصودا إذا تعمدت السلطات المالية إحداثه لتحقيق بعض الأهداف أهمها:[1]

- الحصول على إيرادات استثنائية لمواجهة عجز طارئ في الميزانية، مثل الإزدواج الضريبي الذي أحدثه المشرع الضريبي الجزائري سنة 1993،وذلك بفرض ضريبة على الدخل في شكل المساهمة الوطنية للتضامن (CNS) بجانب الضريبة على الدخل الإجمالي،لزيادة حصيلة الضرائب من اجل مواجهة الوضع المتأزم.[2]
- التمييز في المعاملة تبعا لمصادر الدخل
- زيادة الأعباء على بعض المشروعات للحد من منافسة الشركات الكبيرة للشركات الصغيرة.
- إخفاء رفع سعر ضريبة معينة حتى لا يعارضها دافعوها
- قد يستهدف المشرع من الإزدواج الضريبي على دخل العقارات الزراعية أو المبنية حث ملاكها على توجيه أموالهم إلى الإستثمارات في المجالات الصناعية أو القوى المحركة.

المطلب الثالث:وسائل تفادي الإزدواج الضريبي الداخلي

تعتمد العديد من الدول على طرق مختلفة لتفادي الإزدواج الضريبي الداخلي أو التقليل من حدته،وسوف نأتي على شرح بعض الطرق الشائعة الإستعمال والمتمثلة فيما يلي :

1- طريقة الإعفاء (Méthode de l'exonération):

تقوم هذه الطريقة على إعفاء المداخيل التي خضعت من قبل للضريبة و هذا ما يترجم مثلا إعفاء الأرباح الموزعة على المساهمين في شركة ما خضعت للضريبة على أرباح الشركات.

* حسب ما جاءفي المادة127، من الدستور الفيدرالي السويسري.
[1] ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق،دار هومة، الجزائر،2003 ،ص132.
[2] حميد بوزيدة :جباية المؤسسات،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،ص 59.

و الميزة الإيجابية في هذه الطريقة أنها تقضي تماما على أثر الإزدواج الضريبي إلا أن لها ميزة سلبية، حيث لا تعكس الدخل الإجمالي الحقيقي للمكلف بالضريبة، فيكون هذا الدخل دائما أقل مما هو عليه في الواقع.

بالإضافة إلى أنها تخل بالهدف الجوهري لنظام الضرائب التصاعدية، و الذي يرتكز أساسا على مبدأ المشاركة تبعا للمقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة.

و هي شائعة التطبيق في حالة الضرائب النسبية، كما هو معمول به في حالة الشركات المجمعة(Groupe de Sociétés) أو ما يسمى بنظام الشركات الأم و الفروع (Régime des Sociétés mères et filiales)[1] ، فالنتائج الصافية المتأتية من الشركة الفرع أو الشركة التابعة للشركة الأم تستبعد عند حساب ضريبة الشركات للشركة الأم، و سوف نوضح ذلك بالمثال التالي:

تقدر الأرباح المحققة على مستوى الشركة الأم بمبلغ 000 200 دج

تقدر المداخيل المتأتية من الشركة التابعة (الفرع) بمبلغ 000 10 دج

فيقدر الربح الإجمالي المحقق من طرف الشركة الأم ب 000 210 دج

عند حساب الضريبة على الشركات و التي تقدر بـ 30% نأخذ في الحسبان فقط الأرباح المحققة على مستوى الشركة الأم، أي:

000 200 دج × 30% = 000 60 دج.

و لا نأخذ أساس حساب الضريبة الربح الإجمالي المحقق، لأن الشركة الفرع سوف تسدد الضريبة على الشركات على أساس الأرباح التي حققتها أي

000 10 × 30% = 3000 .

و بالتالي فإن إعفاء الشركة الأم سوف يقضي تماما على أثر الإزدواج الضريبي الإقتصادي.

2- طريقة القرض الضريبي (Crédit D'impôt):

تسمح هذه التقنية بخصم مبلغ الضريبة المدفوع عن طريق الإقتطاع من المصدر* (Retenue à la Source) من مبلغ الضريبة السنوية على الدخل الإجمالي[2] .

و المثال التالي يوضح آلية عمل القرض الضريبي:

---

(1) L'équipe fiscale de la revue fiduciaire:Fiscal 2003, Edition GRF,2003, Paris,p875

* الإقتطاع من المصدر هو إحدى طرق تحصيل الضريبة حيث يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الأجر إلى المكلف الفعلي بالضريبة على الأجور بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، و تطبق هذه الطريقة عادة على دخول العمل (الأجور و المرتبات) و إيرادات القيم المنقولة.

(2)Loic Philip -Sous la Direction- : op,cit.,p539

شخص يحقق مداخيل تجارية تقدر بـ 000 210 دج، و حقق أرباح عن طريق حيازة أسهم في شركة تقدر بـ 000 40 دج تخضع إلى إقتطاع من المصدر بمعدل 20% أي (000 40 × 20% = 8000) نفترض أن نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي تقدر بـ 10%

الدخل الإجمالي= 000 210 + 000 40 = 000 250 دج

حساب الضريبة على الدخل الإجمالي = 000 250 × 10% = 000 25 دج.

مبلغ الضريبة الواجبة الدفع= 25000 – 8000 = 000 17 دج.

3- طريقة الرصيد الجبائي (L'avoir Fiscal):

أوجدت بعض الدول ميكانيزما معوضا(compensateur) يعرف بالرصيد الجبائي من أجل تفادي الإزدواج الضريبي ،و يعتبر الرصيد الجبائي دخلا وهميا (Revenu Fictif) يضاف إلى مجموع المداخيل عند حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يحسب على أساس معدل محدد مسبقا، و هو كذلك قرض ضريبي لأن نفس مبلغ الرصيد الجبائي يخصم من إجمالي الضرائب المستحقة.

و هذه الطريقة شائعة الإستعمال في حالة وجود توزيعات من قبل شركات مساهمة على المساهمين.(1)

و المثال التالي يوضح آلية عمل الرصيد الجبائي:

نفرض أن شركة مساهمة حققت أرباحا تقدر بـ 100000دج وسددت الضريبة على الشركات بمعدل 30% كما وزعت الأرباح الصافية بالكامل.

يمتلك أحد الشركاء و المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي 50% من أسهم الشركة.

يقدر معدل الرصيد الجبائي 25%.

الضريبة على الدخل الإجمالي تناسبية بمعدل 20%.

الأرباح الموزعة= 000 100 – (000 100 × 30%) = 000 70 دج.

حصة الشريك= 000 70 × 50% = 000 35 دج.

الدخل الإجمالي= حصة الشريك الموزعة + الرصيد الجبائي

الرصيد الجبائي= 000 35 × 25% = 8750 دج.

الدخل الإجمالي= 000 35 + 8750 = 43750 دج.

الضريبة على الدخل الإجمالي= 43750 × 20% = 8750 دج.

الضريبة المستحقة= الضريبة على الدخل الإجمالي – الرصيد الجبائي

الضريبة المستحقة= 8750 – 8750 = 0 دج (لا يسدد).

---

(1)Pierre Vernimmen:finance d'entreprise,5éme édition, DALLOZ,paris,2002,p792

ملاحظة: لو لم تستعمل طريقة الرصيد الجبائي لكان المكلف مطالبا بدفع الضريبة المحسوبة في شكل نسبة على حصته الناتجة عن الأرباح الموزعة أي : 35000× 20% = 7000 دج.

4- **خصم إيراد من إيراد:**

تستعمل هذه الطريقة من أجل تجنب الإزدواج الضريبي مثلما قررت المادة 29 من القانون الضريبي المصري بخصم 90% من بعض الإيرادات التي يضمها الوعاء الضريبي ، و بشرط أن تكون هذه الإيرادات داخلة في جملة إيرادات المنشأة إذ نصت على ما يلي :

" تخصم إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص و التي خضعت للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو أعفيت منها بمقتضى القانون و كذا الإيرادات الناتجة عن أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافي للمنشأة، و ذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها بعد خصم نصيبها من مصاريف و تكاليف الإستثمار بواقع 10% من قيمة تلك الإيرادات. "[1]

وكما هو معمول به في التشريع الضريبي اللبناني[2]، تطبق كذلك هذه الطريقة عندما تكون الإيرادات خاضعة أصلا لإحدى الضرائب النوعية على الدخل، ففي هذه الحالة إذا كانت الإيرادات المحققة من هذه الأصول قد أضيفت إلى أرباح المكلف الخاضعة للضريبة يتعين إستبعادها تفاديا لإعادة إخضاعها لضريبة أخرى مما يحدث إزدواجا ضريبيا.

5-**الإقتطاع التحريري (prélèvement libératoire):**

وتطبق هذه التقنية عادة للتخفيف من حدة الإزدواج الضريبي على المداخيل ذات المردود الثابت (السندات وفوائد القروض) كما هو الحال بالنسبة لفرنسا، حيث تخضع هذه المداخيل للضريبة بمعدل تناسبي (proportionnel) يقدر بـ 15% عوض خضوعه لمعدل تصاعدي (progressif) ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي .[3]

---

[1] يونس أحمد البطريق: النظم الضريبية ، الدار الجامعية،مصر، 2003 ، ص 282 وص 283.
[2] منصور أحمد البديوي و محمد رشيد الجمال: دراسات في المحاسبة الضريبية، دار المعرفة الجامعية،مصر، 1999 ، ص 562.
[3] Patrick Serlooten: Droit fiscal des affaires,2^{éme} édition,DALLOZ,paris,2001,p328

6-خصم الضريبة من الإيراد:

يمكن بهذا الأسلوب خصم مقدار الضريبة الأولى التي دفعها المكلف من إجمالي الوعاء الخاضع للضريبة الثانية،ويعتبر هذا الأسلوب إستثنائيا يهدف إلى تفادي الإزدواج الضريبي[1] ، مثلما هو الحال بالنسبة للرسم على النشاط المهني(TAP) في الجزائر والتي تعتبر عبئا يخصم عند تحديد الوعاء الخاص بالضريبة على أرباح الشركات(IBS) أو الضريبة على الربح الإجمالي(IRG).

---

[1] فوزي عطوي :مرجع سابق،ص 268.

المبحث الثالث: الإزدواج الضريبي الدولي

تؤدي ممارسة كل دولة على حدى لسيادتها الضريبية(Souveraineté fiscale) التي قد تتعدى نطاق أقاليمها وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الإزدواج الضريبي الدولي، مما يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف بالضريبة نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب[1]، و من الحد من المزايا المالية التي تسعى الدول الى تحقيقها من وراء تشجيع الإستثمارات الدولية و تدعيم علاقتها الإقتصادية و التجارية.

فالضرائب الآن ليست بمعزل عن تطور المبادلات المالية في إطار العولمة و إندماج إقتصاديات الدول.

و لما كانت ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الضريبية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة، فإن تسوية ما نشأ عنها من مشكلات إنما يحتاج الى التنسيق بين هذه الإختصاصات الضريبية، بما يقتضيه من قبول كل دولة التنازل عن بعض هذه الإختصاصات و التضحية بجانب من إيراداتها الضريبية.

المطلب الأول : أسباب ظهور الإزدواج الضريبي الدولي

تتعدد الأسباب التي يكفي توافر أحدها لظهور الإزدواج الضريبي الدولي و يمكن ذكرها على النحو التالي:

أولا - إختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي[2]:

و يرجع اختلاف هذه الضوابط إلى مبدأين أساسيين هما:

1- **التبعية السياسية** : و ينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن مواطنهم أو محل إقامتهم، و ذلك بالنسبة لجميع أموالهم و دخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها.

فلقد كانت التبعية السياسية هي الضابط الوحيد الذي ترتكز عليه الدولة لفرض الضرائب، وذلك لما كان ينظر إلى الدولة كهيئة تتميز بالسلطة السياسية التي تملك السيادة على الجماعة التي تهيمن عليها. و بذلك تبلورت الصلة التي تربط الأفراد بالدولة على أنها صلة سياسية مظهرها الجنسية.

---

[1]Tixier G et Gest G : Droit fiscal international , P.U.F,paris,1985,p49.

[2] يونس أحمد البطريق: السياسات الدولية في المالية العامة: الدار الجامعية،مصر،1998، ص 117.

2- التبعية الإقتصادية:

لقد كان جورج شانز هو أول من أبرز مبدأ التبعية الإقتصادية، إذ قسم العناصر التي يمكن أن تحدد الإلتزام الضريبي إلى ثلاثة عناصر هي[1]:

- تواجد الشخص بالإقليم في وقت ما، و هذا العنصر يكفي لإخضاع الأجانب المارين بالبلد للضرائب غير المباشرة على إنتاج السلع الإستهلاكية كالدخان و المشروبات، إلا أنه لا يكفي ليبرر فرض الضرائب المباشرة، وذلك لتغير المكلفين و عدم إستقرارهم، مما يتعذر حصرهم و فرض الضرائب عليهم.

- الإقامة: و هي تنطوي على تواجد الشخص في إقليم معين مدة أطول إلى حد ما،غير أن هذا العنصر من عناصر الإخضاع قد يؤدي إلى عدم تمكن الدولة من فرض الضرائب على إيرادات غير المقيمين من الأجانب الذين يستثمرون أموالهم داخل الإقليم، و يستفيدون في تحقيق إيراداتهم من الخدمات التي تقدمها الدولة ، مما يوجب إخضاعهم للضريبة في دولة المصدر.

- الجنسية: يؤدي هذا العنصر إلى صعوبة تحصيل الضرائب من المواطنين الذين هاجروا من بلادهم، كما أنه يبتعد عن العدالة لعدم إشتراك الأجانب المقيمين داخل البلاد في الإسهام في تحويل النفقات العامة التي يستفيدون منها في نشاطهم، الذي يزاولونه داخل الدولة، إذ يكون للدولة بمقتضى مبدأ التبعية الإقتصادية سيادة ضريبية تمتد إلى جميع من يساهمون في حياتها الإقتصادية و الإجتماعية، و هذا المبدأ لا يتعارض مع مبدأ التبعية السياسية بل يتفاعل معه، لأنه لا يتعارض و فرض الضريبة على المواطنين الذين يعيشون في إقليم الدولة.

أ – ضوابط التبعية الإقتصادية:

يتفرع من مبدأ التبعية الإقتصادية ضابطان رئيسيان من ضوابط الإخضاع الضريبي، و هما:

أ-1 – ضابط المصدر:

و يقضي بإخضاع إيرادات المكلف الناشئة في بلد معين للضرائب الوطنية لهذا البلد، نظرا للخدمات التي قدمها، و التي أتاحت له تحقيق هذه الإيرادات، و ضمنت له الإستقرار السياسي، الإقتصادي، و الإجتماعي.

أ- 2- ضابط الموطن:

و يقضي بفرض الضريبة على جميع إيرادات المكلف ـ مهما كان مصدرها ـ في البلد الذي يعتبر موطنا له، نظرا لما يقدمه هذا البلد من خدمات معيشية لهذا المكلف من جهة، و لاعتباره عضوا فاعلا يلتزم بالمشاركة في تمويل النفقات العامة للمجتمع الذي اختاره المكلف بإيراداته للإقامة فيه.

---

[1] يونس أحمد البطريق:مرجع سابق ص 118.

ثانيا- تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي:

منذ العشرينات من القرن العشرين برزت ظاهرة تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي (Allégeance Fiscale)، حيث تكمن المشكلة في المكان الذي يخضع فيه المكلف بالضريبة، وكذلك معرفة السلطة المالية التي من صلاحيتها تحديد المادة الخاضعة للضريبة (Matière Imposable)، فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الإزدواج الضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن، نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن و ضريبة دولة المصدر[1].

لذلك كان أول اهتمام يوليه القانون الضريبي الدولي هو تحديد التبعية الضريبية للأشخاص و الممتلكات على المستوى الدولي.

ثالثا- إختلاف مفهوم المصطلحات في الميدان الضريبي:

من أبرز الأمثلة على ذلك هو تباين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة حول مفاهيم مثل الإقامة و الموطن و المنشأة المستقرة، حيث تستند بعض التشريعات الضريبية الوطنية في تحديد الموطن على فكرة الإقامة الرئيسية، بينما يستند البعض الآخر على فكرة موقع مصالح المكلف الرئيسية أو إلى الجمع ما بين الضابطين كما هو الحال في التشريعين الفرنسي و المصري، فقد نص القانون الضريبي المصري فيما يتصل بالضريبة الموحدة على الدخل، على اعتبار الأجنبي متوطنا في مصر إذا ما اتخذ مصر محلا لإقامته الرئيسية أو إذا كانت مصالحه الرئيسية فيها.

كما تختلف الأحكام الوطنية فيما بينها في تحديد الشروط الواجب توافرها بالنسبة لاصطلاح المنشأة المستقرة تمهيدا لجعلها خاضعة للضريبة على الشركات، و بالطبع يترتب على تباين مدلول هذه المصطلحات إمكانية وجود إزدواج ضريبي على نفس وعاء الضريبة ينظر إليه من وجهتي نظر مختلفتين[2].

رابعا- اختلاف أسس التنظيم الفني للضرائب بين الدول:

يعتبرمن أكثر الأسباب أهمية، وهو أن بعض الدول تأخذ بالنسبة للضرائب على الدخل بالنظام الشخصي الكلي(الضريبة العامة على الدخل) كما هو الحال بالنسبة لكافة الدول الرأسمالية المتقدمة، و يأخذ البعض الآخر بأسلوب الضرائب النوعية على الدخل.

فيؤخذ عادة بضابط المصدر (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة(أو الموحدة)، ذات الطابع الشخصي، و بذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى ظهور الإزدواج الضريبي الدولي.

---

[1] Nacera Zoubiri: LA TERRITORIALITE EN DROIT FISCAL,mémoire de troisième cycle professionnel ,IEDF,kolea,1989,p62.

[2] المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1998، ص 102.

المطلب الثاني: وسائل معالجة الإزدواج الضريبي الدولي

تتعدد الوسائل المنتهجة في هذا الإطار ، حيث نورد من أبرزها:

أولا :الجهود الدولية المبذولة

لقد استقطبت مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي اهتماما ملحوظا، منذ نهاية الحرب العالمية الأولى، عندما اعترف المؤتمر الإقتصادي الدولي الأول الذي عقد في بروكسل سنة 1920، بأن مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي تعد العائق الأول لحرية تداول رؤوس الأموال و أن إلغاءه يعد أمرا جوهريا.

كما ظهرت أهمية دراسة الإزدواج الضريبي الدولي في تقرير الخبراء الإقتصاديين المقدم لعصبة الأمم في عام 1923، و ذلك في مجال البحث عن آثار الضرائب على استثمار رؤوس الأموال الأجنبية، إذ أقام الخبراء حججهم على أساس مثال نظري تخيلوا فيه وجود دولتين، الأولى مورانيا (La Moranie) و هي الدولة التي تحتاج إلى رؤوس أموال أجنبية، و الثانية إيمريا (L'imérie) و هي الدولة التي تتوافر فيها رؤوس الأموال و تلجأ إلى توظيفها في الدولة الأولى، ففي حالة ما إذا فرضت دولة مورانيا ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال الأجنبية، فإن الوضع يختلف ما بين الإستثمارات التي تمت قبل إنشاء هذه الضريبة، و الإستثمارات المحتملة بعد إنشائها، ففيما يخص الإستثمارات الأولى،سيتحمل أصحابها أعباء كثيرة نتيجة هذه الضريبة، بمعنى آخر تصيبهم خسارة في الإيرادات أو خسارة في رأس المال.

و فيما يتعلق بالإستثمارات الثانية أو المحتملة، فإن الضريبة تلعب دورها هنا كحاجز يحول دون تشجيع الإستثمارات الجديدة و ينشأ احتمالان، الأول إحجام أصحاب رؤوس الأموال الأجنبية عن توظيف أموالهم في دولة "مورانيا"، مما يؤدي إلى ارتفاع سعر الفائدة الناتج عن انخفاض قيمة الأوراق المالية في دولة "مورانيا" كما سيؤدي إلى إرتفاع الأسعار نتيجة لزيادة التكلفة.

أما الإحتمال الثاني، فهو استمرار توظيف أصحاب رؤوس الأموال الأجنبية لأموالهم في شكل أوراق مالية في دولة "مورانيا"، إلا أنهم يشترطون زيادة سعر الفائدة لتعويض ما ستستقطعه الضرائب من دخلهم، بل قد يغالون في التحفظ خوفا من خطر رفع أسعار الضريبة مستقبلا، بأن يطالبوا بسعر مرتفع للفائدة لتأمينهم ضد الإرتفاع المحتمل في أسعار الضريبة، و ليس فقط لتعويض عبء الضريبة المستحقة في دولة المصدر[1].

و مهما يكن من أوجه النقد التي وجهت الى التحليل الإقتصادي لهؤلاء الخبراء، فإنها لم تنف وجود علاقة بين الإزدواج الضريبي و حجم الإستثمارات الدولية،وسوف نأتي على ذكر مختلف أهم جهود الهيآت الإقتصادية الدولية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي:

---

[1] يونس أحمد البطريق:مرجع سابق ص133.

1- جهود الغرفة التجارية الدولية:

أبدت الغرفة التجارية الدولية منذ إنشائها سنة 1920 إهتماما بالغا بدراسة مشكلة الإزدواج الضريبي، فأنشأت في أول إجتماع لها لجنة خاصة لدراسة المشكلة و بحث التشريعات الضريبية للدول المتقدمة.

و قد قامت اللجنة بوضع تقرير ناقشته الغرفة في مؤتمر لندن سنة 1921 و صادقت على أربعة مبادئ نجملها فيما يلي[1]:

- المبدأ الأول:

على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات الناتجة في إقليمها، معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم و الأجانب معاملة ضريبية واحدة لا تمييز فيها.

- المبدأ الثاني:

على الدولة عند فرض الضريبة على الإيرادات ذات المصدر الأجنبي، معاملة كافة المكلفين الوطنيين منهم و الأجانب معاملة واحدة لا تمييز فيها، و يفضل إعفاء هذه الإيرادات من الضرائب الوطنية لتفادي الإزدوادج الضريبي مادامت قد خضعت للضريبة في دولة المصدر.

- المبدأ الثالث:

على الدولة أن تراعي عدم وقوع عبء الضريبة العامة على الدخل التي يخضع لها الأجانب المقيمون بها، إلا بقدر الإيرادات الناتجة في إقليمها.

- المبدأ الرابع:

على الدولة مراعاة تطبيق المبادئ السالفة الذكر على جميع الأشخاص الطبيعيين و المعنويين على حد سواء.

و قد واصلت الغرفة التجارية الدولية، في اجتماعاتها المتعاقبة بعد ذلك الدفاع عن هذه المبادئ الأربعة، و محاولة التوفيق بين ضابطي الموطن و المصدر، و المطالبة بالتوسيع في التشريعات الفردية من جانب الدول، و في إبرام الإتفاقيات الثنائية و المتعددة بين الدول لمعالجة الإزدواج الضريبي، نظرا لاستحالة التوفيق بين مصالح الدول المختلفة، و لا تزال الغرفة التجارية الدولية تجري أبحاثها و دراساتها لمشكلة الإزدواج الضريبي حتى وقتنا الحالي.

2- جهود منظمة الأمم المتحدة:

أنشأت لجنة المالية التابعة لعصبة الأمم(ligue des nations) سنة1921 بهدف تحضير دراسة حول الأبعاد الإقتصادية للإزدواج الضريبي،تتكون هذه اللجنة من ممثلين عن الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، هولندا، إيطاليا و بعد ذلك انظم إليهم ممثلين جدد عن دول بلجيكا، فرنسا، سويسرا، تشيكوسلوفاكيا، ألمانيا، الأرجنتين، اليابان، بولونيا و فنزويلا.

---

[1]BRUNO GOUTHIERE:Les Impôts dans les affaires internationales,4ème édition,édition Francis Lefebvre,paris,1998,p17.

أسفرت هذه الأعمال عن تصميم نموذج اتفاقية لتفادي الإزدواج الضريبي سنة 1928 بعد دراسته في محاضرة GENEVE و التي حضرها ممثلون لـ 27 دولة.

فيما بعد نشأت لجنة ضرائب دائمة على مستوى منظمة الأمم المتحدة تهدف إلى تشكيل قواعد ضريبية لمعالجة مداخيل الشركات التي تنشط في أكثر من دولة.

بالإضافة إلى ما سبق تم تصميم مشروع إتفاقية أخرى سنة 1935 من طرف لجنة الضرائب وتمت مراجعته في محاضرة بمكسيكو سنة 1943، سمي فيما بعد "نموذج مكسيكو" لكن واضعي هذا النموذج كان أغلبهم من الدول التي هي في طريق النمو فدرسوا مشكلة الإزدواج الضريبي بما يتلائم مع مصالحهم،فسارعت لجنة الضرائب في دورتها السادسة المنعقدة في لندن سنة 1946، إلى وضع مجموعة أخرى من الإتفاقيات النموذجية التي تختلف عن نموذج مكسيكو نظرا لإنتماء اغلب مصممي هذا النموذج للدول المتطورة.

و استمرت المحادثات بين الدول السائرة في طريق النمو و الدول المتطورة إلى أن توقفت في سنة 1954، التاريخ الذي بدأت فيه أعمال البحث لتفادي الإزدواج الضريبي بين الدول المتقدمة فقط في إطار المنظمة الأوروبية للتعاون الإقتصادية (OECE)، و التي أصبحت تسمى فيما بعد بـ "منظمة التعاون و التنمية الإقتصاديين"(OCDE)[1].

3- جهود منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية (OCDE):

عملت لجنة الضرائب لدى (OCDE) على التفكير في مسألة تفادي الإزدواج الضريبي و نشرت أربعة تقارير حول هذا الموضوع، إنبثق عنها أول مشروع مهم حول الإتفاقيات الخاصة بتفادي الإزدواج الضريبي و المتعلقة بالدخل و الثروة حيث نشر سنة 1963،من جهة أخرى تم تصميم نموذج آخر لتفادي الإزدواج الضريبي فيما يخص الضرائب على الشركات و المواريث حيث نشر سنة 1966.

في سنة 1967 أصبحت لجنة الضرائب تسمى لجنة الشؤون الجبائية (CAF) حيث اجتمعت في سنة 1971 و التزمت بمراجعة النموذجين السابقين، و خلصت هذه الأشغال سنة 1977 الى نموذج أساسي حول الإتفاقيات الضريبية الخاصة بتفادي الإزدواج الضريبي.

و منذ ذلك الحين و لجنة الشؤون الجبائية تجتمع دوريا لمعالجة الصعوبات التي تواجهها الجباية الدولية الحديثة، و تدخل تعديلات على النموذج كلما تطلب الأمر ذلك مثل التعديل الذي أجرته على الإتفاقية الخاصة بالدخل و الثروة و الذي نشر في سبتمبر 1992 و غيرها من التعديلات في سنوات1994، 1995و1997.

و تستند معظم الدول في العالم حاليا على نموذج OCDE فيما يخص إبرام الإتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف قصد تفادي الإزدواج الضريبي.

---

[1]BRUNO GOUTHIERE:op.cit.,p21.

ثانيا: محتوىالإتفاقيات الجبائية الدولية:

ترتكز الإتفاقيات الجبائية الدولية على مبادئ عامة أساسية نذكرمن أهمها ما يلي:

1-**مجال التطبيق[1]:**

يحدد في المواد الأولى من الإتفاقية ضمن مجال التطبيق،النطاق المكاني والزماني والشخصي كما يلي:

أ- النطاق المكاني: تهتم الإتفاقيات الجبائية لمنع الإزدواج الضريبي بتحديد الحيز الجغرافي لكلتا الدولتين المتعاقدتين ، وبالتالي معرفة الحدود البرية والجوية والبحرية لكل دولة نظرا للسيادة التي تتمتع بها في سن القوانين الضريبية الخاصة بها على مستوى إقليمها.

ب- النطاق الزماني:تستعرض كل الإتفاقيات الجبائية النطاق الزمني وذلك لإبراز ما يلي:

- تاريخ سريان الإتفاقية ورجعيتها.

- تاريخ بداية تطبيق بنود الإتفاقية على أنواع الضرائب المختلفة بعد الإمضاء.

- الفترة الزمنية المحددة لتبليغ إلغاء الإتفاقية.

جـ - النطاق الشخصي : بعد تحديد الشروط المكانية والزمانية ،من الأهمية تحديد الأشخاص الخاضعين لقواعد الإتفاقية ،وبعد ذلك الضرائب المستهدفة:

جـ -1- الأشخاص المعنيين:

تأخذ الإتفاقيات الحالية كقاعدة عامة بأحكام المادة الأولى من نموذج منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية ومنظمة الأمم المتحدة ،بإعطاء تعاريف عامة لمصطلح الأشخاص بمعناه الطبيعي والمعنوي وذلك تفاديا لأي لبس أو غموض في فهم الإتفاقية.

جـ-2- الضرائب المستهدفة(les impôts visés)

يتم تحديد الضرائب المستهدفة، أخذا بالمادة 2/1 من نموذجي منظمة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الإقصادية ،التي تنص على مايلي :

" تطبق الإتفاقية على ضرائب الدخل والثروة المحصلة من طرف أي من الدولتين المتعاقدتين أو جماعتهما المحلية، بغض النظر عن الطريقة التي تحصل بها"

---

[1]Bernard Plagnet: Droit fiscal international ,édition litéc, paris,1986,p 63.

2- معايير ضبط الإختصاص الضريبي

تتجه الاتفاقيات الضريبية الدولية نحو جعل الصدارة لضابط الموطن على ضوابط الإختصاص الضريبي الأخرى، و هذا ما يتجلى في الأسس التالية التي يتم الأخذ بها في اتفاقيات منع الإزدواج الضريبي.

أ- بالنسبة لإيرادات رؤوس الأموال:

يتم إخضاع الإيرادات المتأتية من الأصول الثابتة للضريبة في البلد الموجودة به هذه الأصول، كما تخضع نواتج الأسهم و الأنصبة من الأرباح للضريبة في البلد الذي يوجد به الموطن المالي للشركة، أي في البلد الذي يستثمر فيه رأس المال.

ب- بالنسبة لأرباح الشركات:

تخضع أرباح الشركة التابعة لدولة ما للضريبة في دولة أخرى متى زاولت تجارتها أو باشرت نشاطها في هذه الدولة و عن طريق منشأة دائمة قائمة بذاتها (منشأة مستقرة) .

و تعفى في هذه الحالة من كل أو بعض الضرائب في البلد التابعة له، أما بالنسبة لأرباح شركات الملاحة البحرية و الجوية فتتجه الإتفاقيات نحو إخضاع إيرادات هذه الشركات إما وفقا لإختصاص الدولة التي يقيم بها المستفيد من هذه الأرباح ، أو المكان الذي يتواجد به مركز إدارة تلك الشركات.

جـ- بالنسبة للمرتبات و المكافئات:

تخضع المرتبات التي تدفعها الحكومة في مقابل القيام بوظائف دبلوماسية أو قنصلية للضريبة في الدول الدافعة، طالما أن هذه الوظائف تدخل في عداد الأعمال الحكومية العادية طبقا للعرف الدولي، و لا تتعلق بأي عمل تجاري، أما الأجور و المرتبات و المكافآت عن العمل و الخدمات الشخصية التي تدفعها الشركات فتخضع في البلد الذي أديت فيه الخدمة فقط استنادا إلى ضابط المصدر و إن قبلت التنازل عن ذلك فعلى وجه الإستثناء و في حدود ضيقة.

ه - بالنسبة لإيرادات المهن الحرة:

تخضع للضريبة في الدولة التي لصاحب المهنة فيها منشأة مستقلة يزاول نشاطه بها.

د- بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

للدولة التي يقيم فيها المكلف الحق في فرض الضريبة الموحدة على الدخل سواءا كان متأتيا منها أو من الدول الأخرى على أنه يمكن الإتفاق على تخفيض هذه الضريبة بشروط معينة منصوص عليها في الإتفاقيات.

و- بالنسبة للشركات:

يخضع المال للضريبة في البلد الذي يتواجد به مع إعفاءه من الضريبة في البلد الآخر.

3- الوسائل التقنية لمعالجة الإزدواج الضريبي

حسب ما هو منصوص عليه في المادة 23 من نموذج الإتفاقيات الجبائية لمنظمة التعاون و التنمية الإقتصادية (OCDE)، تعتمد الدول بالأساس على طريقتين هما: طريقتي الإعفاء و الخصم.

أ- طريقة الإعفاء(METHODE DE L'EXEMPTION):

وفقا لهذه الطريقة لا تأخذ الإدارة الجبائية لدولة الإقامة في الحسبان المداخيل المحققة في دولة أخرى (دولة المصدر)[1].

تعطي هذه الطريقة الأحقية لدولة المصدر لإخضاع مختلف المداخيل و الممتلكات الضريبية، حيث تتخلى الدولة الأخرى (دولة الإقامة) عن إخضاع نفس هذه المداخيل و الممتلكات للضريبة كليا أو بالتدرج كما يلي:

أ-1الإعفاء الكلي (Exemption intégrale):

يحضر أو يمنع على دولة أن تأخذ بالحسبان العناصر الخاضعة للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى.

فدولة الإقامة عند حسابها للضريبة على أحد المكلفين، تتخلى عن إخضاع العناصر التي خضعت للضريبة في دولة المصدر.

و تعتبر هذه الطريقة غير عادلة، في حالة الضرائب التصاعدية (Impôt Progressif)* حيث تسمح للمقيم الذي يستثمر أمواله في الخارج بدفع ضرائب أقل مقارنة بتلك التي كان من المفروض دفعها لو أنه حقق هذه المداخيل في دولة إقامته، لذلك يكون الإعفاء التدريجي هو الحل الأمثل.

أ-2- الإعفاء التدريجي (Exemption avec Progressivité)

لا تستطيع دولة الإقامة إخضاع المداخيل الخاضعة من قبل في الدولة الأخرى (دولة المصدر)، لكنها تأخذ بعين الإعتبار المداخيل المحققة لتحديد المعدل الفعلي الذي تحسب على أساسه الضريبة (Taux effectif) و يمكن توضيح طريقتي الإعفاء الكلي و التدريجي بواسطة المثال الآتي[2]:

حقق شخص دخل إجمالي يقدر بـ 100.000 دج، 70000 دج منها محققة في دولة إقامته و30.000دج في دولة أجنبية.

---

[1]Tixier G et Gest G:op.cit.,p269.

* الضرائب التصاعدية هي ضرائب يتزايد معدلها كلما إزدادت المادة الخاضعة للضريبة ،كما هو الحال على سبيل المثال في الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية في الجزائر(BIC) حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2]Roger Duccini:op.cit.,p72

يقدر معدل الضريبة على الدخل في دولة الإقامة على دخل يعادل 100.000 دج 35% و بمعدل 30% على دخل يقدر بـ 70000 دج (الضريبة تصاعدية) ، أما في الدولة الأجنبية فيخضع الدخل لضريبة موحدة بمعدل 40%.

تكون المعالجة الضريبية في الحالتين (الإعفاء الكلي و إعفاء التدريجي) كما يلي:

- الإعفاء الكلي:

يسدد المكلف بالضريبة في دولة الإقامة: 70000×30% = 21000 دج

يسدد المكلف بالضريبة في الدولة الأجنبية: 30000×40% = 12000 دج

- الإعفاء التدريجي:

يسدد المكلف بالضريبة في دولة الإقامة: 70000×35% = 24500 دج

يسدد المكلف بالضريبة في الدولة الأجنبية:30000×40% = 12000 دج

ويمكن تلخيص محتوى المثال في الجدول التالي:

الجدول رقم (1):الفرق بين الإعفاء الكلي و الإعفاء التدريجي

البيـــــــــــــان	الإعفاء الكلي	الإعفاء التدريجي
الضريبة المسددة في دولة الإقامة	21000	24500
الضريبة المسددة في الدولة الأجنبية	12000	12000
مجموع الضرائب المدفوعة	33000	36500
التخفيضات الممنوحة من طرف دولة الإقامة	14000	10500

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على معطيات المثال

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا المثال أن:

- الضرائب المدفوعة في دولة المصدر ليس لها أي تأثير على مبلغ التخفيضات الممنوحة من طرف دولة الإقامة.

- في طريقة الإعفاء الكلي المادة الخاضعة للضريبة المعفاة لا تدخل في حساب الضرائب على مستوى دولة الإقامة.

- تعتبر طريقة الإعفاء التام سهلة بالنسبة للمكلف بالضريبة حيث توفر عليه التصريح بالمداخيل المتأتية من الدولة الأجنبية.

ب- طريقة الخصم (METHODE DE L'IMPUTATION):

تطبق هذه الطريقة بصفة عامة على المداخيل المتأتية من إيرادات رؤوس الأموال اعتمادا على نموذج الإتفاقيات الجبائية من طرف (OCDE) في مادته 23A2 الذي ينص على أن هذه الطريقة تطبق على الفوائد (Les Intérêts) و التوزيعات أو حصص الأسهم (DIVIDENDES).

لكي تطبق طريقة الخصم يشترط ما يلي(1):

- أن يكون الخصم منصوص عليه في الإتفاقية الجبائية.

- يخص فقط المقيمين (دولة الإقامة).

- أن تكون الفترة الزمنية موحدة، أي نفس سنة النشاط الذي تحسب فيه الضريبة في دولة الإقامة

و هناك نظامين في طريقة الخصم هما:

ب-1الخصم الكلي (L'imputation intégrale):

تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بما فيها تلك المحققة في الدولة الأجنبية (دولة المصدر)، و بعد ذلك تخصم الضريبة المسددة في تلك الدولة المتعاقدة من الضريبة الإجمالية المستحقة في دولة إقامة المكلف بالضريبة.

ب-2الخصم العادي (L'imputation ordinaire):

في هذه الحالة يكون الخصم محددا من طرف دولة الإقامة، أي أنه لا يعتد بنفس مبلغ الضريبة المسددة في الدولة الأخرى.

و سنوضح طرق الخصم من خلال المثال التالي:

نأخذ نفس معطيات المثال السابق

- الخصم الكلي:

يسدد المكلف بالضريبة في دولة الإقامة:(100000-12000)×35% = 23000 دج

يسدد المكلف بالضريبة في الدولة الأخرى: 30000×40% = 12000 دج

- الخصم العادي:

يسدد المكلف بالضريبة في دولة الإقامة:(100000-10500*)×35% =24500دج

يسدد المكلف بالضريبة في الدولة الأخرى: 30000×40% = 12000 دج

و يمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

---

(1)Bernard plagnet: op.cit.,p79.

* 10500 = 30000×35%(يحسب بالمعدل المعمول به في دولة الإقامة).

الجدول رقم (2): الفرق بين الخصم الكلي والخصم العادي

البيـــــــــان	الخصم الكلي	الخصم العادي
الضريبة المسددة في دولة الإقامة	23000	24500
الضريبة المسددة في الدولة الأجنبية	12000	12000
مجموع الضرائب المدفوعة	35000	36500
التخفيضات الممنوحة من طرف دولة الإقامة	12000	10500

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على معطيات المثال

من خلال المثال نستخلص أن التخفيض المسموح به في دولة الإقامة يكون أقل أو يعادل مبلغ الضريبة المدفوعة على مستوى الدولة الأخرى.

ثالثا: تقييم طريقتي الخصم و الإعفاء:

يرتكز هذا التقييم على وجهتي نظر مختلفتين هما:

1-وجهة نظر المكلف بالضريبة:

يعتمد المكلف بالضريبة في اختياره للطريقة المناسبة لتفادي الإزدواج الضريبي على ثلاثة معايير هي[1]:

أ- الفعالية في تفادي الإزدواج الضريبي:

تعتبر طريقة الإعفاء أحسن نظرا لوجود سلطة ضريبية واحدة لها صلاحية الإخضاع، بينما في طريقة الخصم فإن المكلف بالضريبة يخضع لمختلف السلطات الضريبية (الإقامة، المصدر)، و يؤدي ذلك إلى تنوع طرق حساب الضريبة لاختلاف الأوعية الضريبية مما يؤدي إلى عرقلة مصالح المكلف بالضريبة.

من جهة أخرى فإن الخصم العادي لا يحل مشكلة الإزدواج الضريبي الناتج عن ارتفاع الضريبة في دولة المصدر الذي يخصم من دولة الإقامة[2]، إذا كانت الضرائب المقتطعة من دولة المصدر أكبر من دولة الإقامة.

---

[1]Tixier G et Gest G:op.cit.,p271.
[2]ibid,p273.

ب- البساطة في التطبيق:

طريقة الإعفاء الكلي أحسن من ناحية التطبيق، فهي لا تتطلب إجراءات كبيرة يقوم بها المكلف مقارنة بطريقة الخصم التي تجعله مطالبا بإثبات الدخل الذي حققه في دولة أخرى.

جـ- العدالة:

تعتبر طريقة الخصم أكثر عدالة بحيث تكون الأعباء موزعة بطريقة عادلة على المقيم الذي يحقق مداخيل من مصادر أجنبية.

2- وجهة نظر الإدارة الجبائية:

هناك معيارين تستند عليهما الإدارة الجبائية عند اختيار الطريقة المثلى لتفادي الإزدواج الضريبي و هما:

أ- التكلفة:

طريقة الإعفاء أقل تكلفة من حيث التحصيل و الجهد المبذول من طرف الإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي، غير أنه من جهة أخرى تعتبر مكلفة بالنظر للإيرادات الضريبية التي تتنازل عنها دولة الإقامة.

كذلك فإن إعفاء المداخيل المتأتية من مصادر أجنبية، يمكن أن يكون مصدرا لتهرب ضريبي من دولة الإقامة ذات عبء ضريبي كبير باتجاه دول ذات أنظمة ضريبية أقل عبئا، و بالتالي تشجع هذه الطريقة المقيم للإستثمار في الخارج وهو ما يفوت على الدولة إيرادات ضريبية معتبرة.

أما طريقة الخصم فهي مكلفة أكثر للدول السائرة في طريق النمو و التي تسعى إلى جلب الإستثمارات الأجنبية، بالنظر للإيرادات الضريبية التي تتنازل عنها لصالح دولة إقامة المستثمر.

ب- مشروعية الحق في الإخضاع

يرجع الحق في الإخضاع لدولة المصدر(أي مصدر المداخيل المتأتية)،لذلك فإن العبء يقع على دولة الإقامة مع إمكانية عدم التحديد الدقيق لدولة المصدر،فمن وجهة النظر الجبائية التقنية من الأفضل خضوع المداخيل إلى اقتطاع من المصدرعلى مستوى الدولة الأجنبية.

المطلب الثالث: موقف الجزائرمن الإزدواج الضريبي الدولي

تزداد أهمية معالجة الإزدواج الضريبي الدولي مع تطور النظام الإقتصادي الجزائري، وهو ما دفع الجزائرإلى إبرام العديد من الإتفاقيات الجبائية الدولية.

وأول إتفاقية جبائية دولية أبرمتها الجزائركانت مع فرنسا بتاريخ 2أكتوبر 1969 والمصادق عليها بواسطة الأمر رقم 24-70في 12 مارس 1970، وتخص هذه الإتفاقية الضرائب المباشرة، الضريبة على التركات، حقوق التسجيل وحقوق الطابع،وتهدف إلى(1):

- تفادي لأقصى حد ممكن حالات الإزدواج الضريبي.

- وضع قواعد التعاون المتبادل فيما يخص الوعاء الضريبي والتحصيل.

لقد كان من أهم النقاط التي تدرسها الجزائر في ظل المفاوضات التي تجريها في هذا المجال، هو نسبة الإعفاء الممكن منحها للدولة المتعاقد معها في إطار الإتفاقية الجبائية والخاصة بالضرائب على الدخل(2).

و بسبب تطور النظام الضريبي الداخلي من جهة و مسار التعديلات التي قامت بها منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية، لجأت الجزائر إلى تعديل أو إعادة تأهيل تلك الإتفاقيات التي كان آخرها بين الجزائر و فرنسا بتاريخ 1999/10/17 و المصادق عليها في 2002/04/07،و تجدر الإشارة إلى أن إبرام الإتفاقيات الجبائية غالبا ماتكون بطلب من طرف الشركاء الإقتصاديين بالطرق الديبلوماسية، و كانت المبادرة الجزائرية في هذا المجال مع دولتين فقط هما الولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا في قطاعي الطاقة و النقل(3)

ويبلغ عدد الإتفاقيات الجبائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر إلى غاية 01 جانفي 2005 ،13 إتفاقية كما هو موضح في الجدول التالي:

---

(1)Georges Depuyt:fiscalité algerienne,SNED-ALGER,1972,p82.

(2)yahia amnache:l'élaboration et l' application des conventions fiscales internationales-experience algérienne -:mémoire de troisième cycle professionnel,IEDF,kolea,1987,p122.

(3) Abderrahmane Raouya :Relations fiscales Internationales-L'Algerie et les conventions fiscales internationales-,bulletin des services fiscaux n°20,Alger print,juin 2000,p61.

الجدول رقم (3): الإتفاقيات الجبائية الدولية سارية المفعول مع الجزائر

الدولة	تاريخ التوقيع	رقم و تاريخ مرسوم المصادقة	رقم الجريدة الرسمية
فرنسا	1982/05/17	83- 575 ، 1983/10/22	1983/44
إيطاليا	1991/02/03	91- 231 ، 1991/07/20	1993/35
رومانيا	1994/06/28	95- 186 ، 1995/07/15	1995/37
تركيا	1994/08/02	94- 305 ، 1994/10/02	1994/65
تونس	1985/02/09	85- 161 ،1985/06/11	1985/25
ليبيا	1988/06/19	89- 180 ، 1989/09/26	1990/41
المغرب	1994/01/25	90- 299 ، 1990/10/13	1990/44
إتحاد المغرب العربي	1990/07/23	90- 424 ، 1990/12/22	1991/06
كندا	1999/02/22	2000- 364 ، 2000/11/16	2000/68
أندونيسيا	1995/04/28	97- 342 ، 1997/09/13	1997/61
الأردن	1997/09/16	2000- 427 ،2000/12/17	2000/79
سوريا	1997/09/14	2001- 78 ،2001/04/01	2001/19
بلغاريا	1998/10/25	04- 435 ، 2004/12/29	2005/01

المصدر: المديرية العامة للضرائب 2005

تعمل الإستراتيجية الإقتصادية الجزائرية في الوقت الحالي على تشجيع تدفقات الإستثمارات الأجنبية نحو البلاد ،لذلك تمارس السلطات العمومية سياسة إتفاقيات جبائية دولية متفتحة اتجاه الإستثمار الأجنبي المباشر ،كمنح معدل مخفض للإقتطاع من المنبع على أرباح أسهم "الشركة الأم-الفروع".[1]

وقد وقعت الجزائر مؤخرا إتفاقية مع روسيا من أجل تفادي الإزدواج الضريبي،بالإضافة إلى المصادقة على الإتفاقية الجبائية مع كويا والموقعة بـ" سيول" في 24نوفمبر2001[2].

[1] محمد عباس محرزي : إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة ،الجزائر،2004،ص202.
[2]Lyes Malki:Algerie-Russie"effacement de la dette et coopération tous azimuts",El watane,13 mars 2006,p7.

خلاصة الفصل

كما رأينا من خلال هذا الفصل، فإن ظاهرة الإزدواج الضريبي في مفهومها تستند على معايير ووجهات نظر مختلفة تجعلها تظهر في أشكال وأنواع متعددة، حيث يمكن التمييز بين الإزدواج الضريبي الدولي والداخلي إذا أخذنا بالنطاق المكاني كمعيار، ويمكن النظر إلى هذه الظاهرة كذلك بمعيار القصد من وراء إحداثها لنخلص إلى أن هناك ازدواج ضريبي مقصود وآخر غير مقصود، وإذا نظرنا إليها من زاوية تقنية محضة وجدناها تحدث إما بصفة قانونية كما يفسرها لنا واضعي التشريعات الضريبية وإما بصفة إقتصادية أخرى مخالفة للأولى كما ينظر إليها الكثير من الإقتصاديين والمتخصصين في المالية العامة والذين يفسرون الظاهرة من خلال دراسة أثرها والمتحمل الفعلي للعبء الضريبي الناجم عن الإزدواج الضريبي، مما يؤدي إلى التمييز بين الإزدواج الضريبي القانوني و الإزدواج الضريبي الإقتصادي.

إن الجدل القائم دوما بين المشرع الضريبي من جهة و رجل الاقتصاد من جهة أخرى حول ضبط مفهوم دقيق للإزدواج الضريبي، يحتم على المشرع الأخذ بعين الاعتبار للجانب الإقتصادي من الموضوع وذلك من خلال إيجاد الوسائل والطرق المختلفة من أجل تفادي هذه الظاهرة أو على الأقل التخفيف من حدتها وهو ما أشرنا إليه في هذا الفصل عندما شرحنا مختلف التقنيات المعتمدة في إطار النظم الضريبية لمختلف الدول.

ولعل أهم ازدواج ضريبي داخلي مقصود حاصل في معظم الدول، ذلك المتعلق بأرباح الشركات الخاضعة للضريبة على الشركات التي يعتبرها المشرع دوما تتمتع بالشخصية الإعتبارية المستقلة عن شخصية المساهمين فيها.

وليست الجزائر بمنأى عن هذه الظاهرة على اعتبار أنها تنتهج سياسة ضريبية عالمية مستمدة من تشريعات لنظم إقتصادية متطورة، لذلك سوف نتعرض بالتفصيل إلى الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات في الجزائر من خلال الفصل الموالي.

الفصل الثاني:الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات

تمهيد

تخضع أرباح الشركات في معظم البلدان الصناعية للإزدواج الضريبي كما هو الحال بالنسبة لـ ألمانيا، كندا، بريطانيا، فرنسا، حيث يقع عبؤه على عاتق المساهمين في تلك الشركات بصفتهم المسؤولين الحقيقيين عن النشاط الإنتاجي.

وكثيرا ما يثار الجدل حول طبيعة العلاقة بين الضريبة على الشركات والضريبة على الأشخاص الطبيعيين، حيث أن فرض ضريبة على أرباح شركات الأموال التي ستوزع على المساهمين سوف تخضع مرة أخرى للضريبة على الأشخاص الطبيعيين، وهو ازدواج ضريبي له مبرراته القانونية والاقتصادية والسياسية من جانب المشرع الضريبي من جهة، و من جهة أخرى يوجد من الإقتصاديين من ينادي بإلغاء هذا الإزدواج، إما من خلال دمج الضريبتين معا أو إلغاء الضريبة على الأرباح التي توزعها هذه الشركات، وسوف يتم شرح وجهة نظر كل منهما، من خلال المبحث الأول الذي يتعرض إلى نشأة الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات وآثاره المختلفة بصفة عامة، بعدها يُخصص مبحثين آخرين حول الإزدواج الضريبي في الجزائر وسبل التخفيف من حدته.

المبحث الأول: نشأة الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات وآثاره

منذ بداية الخمسينيات من القرن العشرين وإلى وقتنا الحالي[1] ،تهتم السلطات العمومية والاقتصاديين على حد سواء بمسألة الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات ،فما هي أسباب حدوثه؟ وما هي الآثار المترتبة عنه؟

المطلب الأول: نشأة الإزدواج الضريبي

يحدث الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات نتيجة خضوع هذه الأرباح إلى ضريبتين مختلفتين هما:

* الضريبة على الشركات في المرحلة الأولى.

* الضريبة على الأرباح الموزعة على الشركاء كمرحلة ثانية.

ومن الواضح أن هذا الإزدواج الضريبي،هو من النوع الإقتصادي - كما سبق الإشارة إليه في الفصل الأول- نظرا لتعرض شخصين مختلفين للضريبة على نفس الوعاء، وعن نفس المدة الزمنية على اعتبار أن الضريبة الأولى تتحملها الشركة كشخص معنوي والثانية يتحملها الشركاء أو المساهمون باعتبارهم أشخاصا طبيعيين.وسوف نبرز مزايا وعيوب الضريبة على أرباح الشركات ،و أيضا آليات فرض الضريبة على الحصص من الأرباح الموزعة.

أولا: فرض الضريبة على الشركات

يعتبر فرض الضريبة على الشركات سببا رئيسيا في حدوث الإزدواج الضريبي، حيث تفرض هذه الضريبة على الأرباح التي تحققها شركات الأموال بصفة عامة على اعتبار أن هذا الصنف من الشركات يتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن الشخصية الطبيعية للأفراد.

تشكل مبررات وجود الضريبة على الشركات منذ مدة محور اهتمام العديد من البلدان، خاصة منها التابعة لمنظمة التعاون و التنمية الإقتصادية، حيث يوجد اتجاهان مختلفتان بشأن فرض الضريبة على الشركات من عدمها الأول مناصر والثاني يعترض كليا أو جزئيا على فرضها.ويمكن تلخيص المزايا والانتقادات الموجهة لها فيما يلي:

1- مزايا الضريبة على الشركات:

يستند أنصار فرض الضريبة على الشركات على تعدد مزاياها ويقدمون المبررات التالية[2]:

---

[1] Robert CROS:la double imposition des dividendes,ECONOMICA,paris,1991,p2.

[2] Emmanuel Rubens : la fiscalité des entreprises-Aspects économiques de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'union européenne,LARCIER,Bruxelle,2002,p03

- من الناحية القانونية فإن هذه الشركات لها شخصية قانونية مستقلة ولها مقدرة تكليفية على دفع الضرائب لايمكن للدولة أن تهملها، كما أنها تدار بواسطة مجلس إدارة مستقل عن أصحاب الشركات وأن مسؤولية الأفراد في شركات الأشخاص مسؤولية كبيرة بالمقارنة مع مسؤولية المساهمين في شركات الأموال الذين تنحصر مسؤوليتهم في إطار مساهمتهم في رأس مال الشركة.
- تضمن الدولة لهذا النوع من الشركات محيطا إجتماعيا واقتصاديا ومؤسساتيا خاصا بها، وبالمقابل على الشركات أن تساهم في تكاليف التسهيلات والإمتيازات الممنوحة لها،ما يغطي الأعباء الإضافية التي تتحملها الدولة مثل مشكلة تلوث البيئة.
- تحد من القوة الإقتصادية لهذا النوع من الشركات وآثارها المحتملة على شكل النظام السياسي، خاصة في الدول الديمقراطية وذلك لكي لا ترتكز الثروة والإنتاج في يد عدد قليل من الشركات الكبيرة يجعلها تلعب دورا فعالا في توجيه النظام السياسي ومن ثم تحقيق مصلحة هذه الشركات.
- تعتبر أداة جيدة بيد الدولة لمراقبة تطور الشركات، فبواسطتها يمكن إضعاف القدرة الإحتكارية للبعض منها أو العكس في حالة تشجيع نموها من خلال التحريض على تعبئة مدخراتها كفرض ضريبة ثقيلة على الأرباح الموزعة، أو ضريبة ضئيلة على الأرباح التي يعاد إستثمارها.
- تعتبر موردا ماليا جيدا خاصة للبلدان النامية من خلال تدفقات رؤوس الأموال الوافدة إليها عبر الإستثمار الأجنبي المباشر.
- تعتبر مكملا أساسيا للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتسمح كذلك بمراقبة جميع الضرائب الأخرى الواجب تسديدها من طرف الشركة وأداة من أدوات السياسة الإقتصادية للدولة وذلك لتأثيرها على موارد القطاع الخاص.
- تمثل مصدرا هاما لتمويل خزينة البلدان المتقدمة، ففي فرنسا على سبيل المثال تمثل 10 % من إيراداتها الجبائية أو ما يعادل 2 % من الناتج الداخلي الخام.

2- عيوب الضريبة على الشركات:

يثير المعارضون للضريبة على الشركات الكثير من التساؤلات حول جدوى فرضها وذلك من خلال سلبياتها والتي نذكر منها:

- لا توجد حيادية عند فرض الضريبة على نشاطات الشركة مقارنة بنفس النشاطات الغير ممارسة في إطار شركات الأموال.
- يعتبر عبئها ثقيلا على المكلفين فعليا بآدائها وهم الأشخاص الطبيعيين، مما يعيق الإستثمار والادخار الداخلي.
- ضريبة معقدة بالنظر للقواعد المحاسبية الخاصة بها.

- التنافس الضريبي الذي تحدثه هذه الضريبة على الصعيد الدولي وتأثيرها على هيكل الإستثمار الأجنبي، حيث تعاني دول منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية من تراجع إيراداتها من الضريبة على الشركات نتيجة هروب الشركات الكبرى المتعددة الجنسيات إلى بلدان أخرى ذات أسعار ضريبية منخفضة[1].

من الواضح أن للضريبة على أرباح الشركات مزايا كبيرة بإمكانها تغطية النقائص التي تتميز بها، بالإضافة إلى أن جميع النظم الضريبية الحديثة تعتمد على هذا النوع من الضرائب في تمويل خزينتها، واستعمالها كوسيلة للتحفيز على الإستثمار من خلال تخفيض معدلها في بعض الأحيان أو تأجيلها أو منح إمتيازات أخرى كتوسيع حجم التكاليف القابلة للخصم وبالتالي التخفيض في الوعاء الضريبي لحساب الضريبة على الشركات، بالإضافة إلى الدراسة الدقيقة عند تحديد معدلها مما يسمح بتحقيق أكبر عدالة ضريبية ممكنة مع الضريبة على الأشخاص الطبيعيين.

ثانيا-آلية فرض الضريبة على الأرباح الموزعة:

يستفيد الشركاء و المساهمون في رأس مال الشركة من الأرباح المحققة وذلك حسب حصة كل شريك أو مساهم وتوزع عليهم في شكل عوائد (DIVIDENDES) وفق قرار الجمعية العامة للشركة حول نسبة الأرباح الموزعة حسب سياسة التوزيع المنتهجة. فتخضع هذه العوائد بدورها للضريبة على دخل كل مستفيد بمجرد تسجيلها في حساباتهم الجارية، أما إذا كان ذو شخصية معنوية فإن تلك العوائد سوف تخضع للضريبة على الشركات، وتخضع كذلك التوزيعات الشبه رسمية والمتمثلة في التسبيقات أو السلفيات الممنوحة للشركاء والتي لم يتم إسترجاعها من طرف الشركة بالإضافة إلى جميع الأجوروالإمتيازات المبالغ فيها وكل الأرباح أو الإيرادات التي لم تدمج في الإحتياطيات أو في رأس المال.وتعتبر كذلك ضمن الأرباح الموزعة التي تخضع للضريبة تلك الأرباح الإضافية التي تكتشفها الإدارة الجبائية بعد مراقبة مختلف الوثائق المحاسبية أو الإعتماد على معلومات خارجية أخرى، حيث تدمج مباشرة ضمن الأرباح الإجمالية أين تخضع للضريبة على الشركات والضريبة على التوزيعات في آن واحد[2].

وهناك آليتين متداولتين في فرض الضرائب على عوائد الأرباح الموزعة هما:

---

(1) Reint Gropp et Kristina Kostial: IDE et recettes de l'impôt sur les sociétés: harmonisation ou concurrence fiscale?, in finances et développement, volume38-n°2,juin 2001, p10.
(2) Patrick Serlooten ,op.cit.p310.

1-الإزدواج الضريبي للعوائد:

تنص بعض الأنظمة الضريبية على فرض ضريبة التوزيع و يكون اقتطاعها من المصدر، أي على مستوى الشركة، ثم بعد ذلك تدرج الأرباح الموزعة على الشركاء ضمن الضريبة على دخلهم الإجمالي وهو ما يسمى بنظام " الإزدواج الضريبي الكلاسيكي" فحسب هذا النظام تخضع العوائد الموزعة مرتين للضريبة بعد خضوعها للضريبة على الشركات.

2-الإزدواج الضريبي الإقتصادي:

تخضع في هذه الحالة العوائد من الأرباح الموزعة لضريبة أخرى على التوزيع بعد خضوعها للضريبة على أرباح الشركات، ويكون تسديدها حسب إحدى الآليتين التاليتين:

أ- إما أن تقتطع من المصدر على مستوى الشركة ويكون هذا الإقتطاع محررا من الضريبة، وهو ما تنتهجه معظم البلدان النامية بغرض التبسيط الإداري وغالبا ما يكون معدل الإقتطاع منخفضا[1].

ب- إما أن تدمج تلك العوائد في حساب الضريبة على الدخل الإجمالي السنوي لكل شريك،مع إمكانية إلغاء أثر الإزدواج الضريبي من خلال تحديد معدل للرصيد الجبائي متناسق مع معدل الضريبة على على الشركات[2].

ثالثا- الإزدواج الضريبي والمعدل الفعلي للإقتطاع:

يمكن تحديد المعدل الفعلي للإقتطاع الناجم عن الإزدواج الضريبي(الضريبة على الشركات والضريبة على العوائد) كالتالي:

- معدل الضريبة على الشركات هو (T_{IS})

- العوائد (D)

- النتيجة قبل الضريبة على الشركات(R)

إذن يكون لدينا : $D=R(1-T_{IS})$

ففي حالة غياب أي ميكانيزم للتخفيف من حدة الإزدواج الضريبي، يسدد المستفيد من العوائد الضريبة على الدخل بمعدل (T_{IR}) والدخل الصافي بعد الضريبة هو (R_N).

$$R_N=D(1-T_{IR})=R(1-T_{IS})(1-T_{IR})$$

-المعدل الإجمالي للضرائب على النتيجة الموزعة (T_D)

$$R_N=R(1-T_D)=R(1-T_{IS})(1-T_{IR})$$

---

[1] Vito Tanzi et Howell Zee: une politique fiscale pour les pays en développement,FMI,Dossier économique N°27,p09

[2] Jean Schmidt : l'impôt politique et technique ,2e édition, DALLOZ,paris,1995,p21

وتكون المعادلة على الشكل التالي :

$$T_D=T_{IS}+T_{IR}-T_{IS}\,T_{IR}$$

يظهر من خلال المعادلة أن المعدل الفعلي الإجمالي للضرائب على النتيجة الموزعة أعلى من معدل الضريبة على الشركات والضريبة على الدخل الشخصي.

وبالرغم من التقنيات المختلفة التي تستعملها بعض البلدان الأوروبية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي للأرباح الموزعة، يبقى أثره قائما والذي يتمثل في الزيادة الحاصلة بعد اقتطاع ضريبة الشركات لكن بتفاوت من بلد لآخر، فبالنسبة لإيطاليا فهي التي تفرض أكبر اقتطاع على الأرباح المحققة وبمعدل إجمالي يقدر بـ56 % بالرغم من اعتمادها على طريقة الخصم الكلي بنسبة زيادة تقدر بــ20% ويرجع ذلك إلى المعدل المرتفع نسبيا لضريبة التوزيع المفروضة على الأرباح المعفاة من ضريبة الشركات والمقدرة بـ56.25% وكثرة الإعفاءات الممنوحة في بعض المناطق من إيطاليا بهدف ترقيتها.

أما بريطانيا فتفرض ضريبة على التوزيع بمعدل 20 % وتعتمد على قرض ضريبي يخصم من النتيجة السنوية للمساهم نجد أن الزيادة الحاصلة بعد ضريبة الشركات تقدر ب17 % أي أن التخفيف من حدة الإزدواج الضريبي لم يكن إلا بنسبة 3% .

بالنسبة لألمانيا بالرغم من الخصم الكلي المطبق على الأرباح الموزعة إلا أنه لايلغي حالة الإزدواج الضريبي ويجعل من الزيادة الحاصلة بعد ضريبة الشركات بنسبة 10%.

تعتمد فرنسا على تقنية الرصيد الجبائي بمعدل 50% من الأرباح الموزعة إلا أنه تنجم زيادة تقدر ب6.66% عن ضريبة الشركات بسبب طبيعة الجدول التصاعدي الذي تحسب على أساسه الضريبة السنوية الإجمالية على دخل المساهم النهائي.

وهذا ما يوضحه الجدول الآتي حيث نلاحظ أن المعدل الإجمالي المقتطع من الأرباح الموزعة على المساهمين في كل من فرنسا، ألمانيا، إيطاليا وبريطانيا، أكبر من معدل الضريبة على الشركات بزيادات متفاوتة من دولة لأخرى.

الجدول رقم(4): يبين الدخل الصافي للمساهم المتبقي من 100وحدة قبل الضريبة على الشركات

-الأرباح توزع بالكامل-

	الدخل الصافي للمساهم (وحدة نقدية)	معدل الضريبة على الشركات (%)	المعدل الإجمالي للضرائب المقتطعة على الأرباح (%)	الزيادة الحاصلة في معدل الضريبة على الشركات
فرنسا	**60**	**33.33**	**40**	**6.66+**
ألمانيا	**60**	**30**	**40**	**10+**
إيطاليا	**44**	**36**	**56**	**20+**
بريطانيا	**50**	**33**	**50**	**17+**

المصدر:

Michel p.Devereux, l'Intégration des impôts des sociétés et des particuliers en Europe : le rôle des impôts minimums sur les versements de dividendes, document de travail n°96- 5,(www.fin.gc.ca/wp96-5f.pdf),mars 2003,p27.

المطلب الثاني: أنظمة خضوع أرباح الشركات للضريبة

يمكن إجراء عملية عرض لمختلف أنظمة الخضوع خاصة المتعلقة منها بتقنيات المعدل المزدوج (Double Taux)، وتقنية القرض الضريبي (Crédit d'impôt) وكذلك تقنية الدمج (l'intégration)التي تحاول الموافقة بينهما من أجل إلغاء الازدواج الضريبي أو على الأقل التقليل من حدته، ويأتي ذلك بقياس درجة التمييز الضريبي على أساس المتغيرات الشاهدة (Les Variables Témoins) كما يلي [(1)]:

- المتغير الأول :

يعتمد هذا المتغير على قياس درجة التمييز المؤثرة على خضوع الأرباح الموزعة من طرف الشركة مقارنة بخضوعها في حالة بقائها كاحتياطيات.

يمكن تسمية هذا المتغير بـ (D) والذي يمكن تعريفه على أنه تكلفة الفرصة البديلة للأرباح غير الموزعة والتي تعتبر عوائد صافية افتراضية.

(1) Robert CROS:op.cit.,p41.

من جهة أخرى، يرتبط المتغير D بمبلغ المداخيل الإضافية التي يحتفظ بها المساهمون بعد تسديدهم للضريبة على أرباح الشركات وكذلك الضريبة على دخلهم الشخصي.

ففي حالة غياب أي تمييز جبائي بين استخدامات الأرباح، يأخذ المتغير D قيمة **1** الصحيح، أما في حالة خضوع العوائد الموزعة للضريبة على مستوى الشركة وكذلك على مستوى المساهم، فيكون العبء الضريبي أكبر من الضريبة على الأرباح الموضوعة كاحتياطات، حينها يكون المتغير D أقل من 1 الصحيح.

والعكس إذا كانت الأرباح الموضوعة رهن الاحتياط تخضع لمعدل ضريبي أكبر فإن D يكون أكبر من الواحد، وبالتالي فإن القيمة التي يتخذها معامل التمييز D تكون بدلالة معدل الضريبة على دخل المساهم.

- المتغير الثاني :

يمثل معدل الضريبة على أرباح الشركة الغير موزعة، مهما يكن نظام الخضوع المعمول به، ويسمى هذا المتغير (I).

فإذا حقق المساهمون دخلا صافيا مساوي لـ (D)، فنستطيع القول بأن العبء الضريبي الخاص بالمداخيل المقبوضة يساوي :

$$\mathbf{1} - D$$

وينجم عن ذلك في الأخير أن الاقتطاع الذي تتحمله وحدة واحدة من العوائد الصافية المحققة من طرف المساهم هي :

$$\frac{\mathbf{1} - D}{D}$$

وبافتراض أن: (T) هو المبلغ الإجمالي للاقتطاع الضريبي المطبق على الشركة والمساهم معا.

$\mathbf{B_B}$: تمثل الأرباح الخام (الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات).

$\mathbf{D_N}$: العوائد الصافية.

يمكن كتابة العلاقة التالية :

$$T = I\,\mathbf{B_B} + \mathbf{D_N}\left(\frac{\mathbf{1} - D}{D}\right) \quad \text{.......................} \ (1)$$

وباعتبار أن العوائد الخام (D_B) مرتبطة بالعوائد الصافية (D_N) المقبوضة من طرف المساهمين بواسطة المعدل الحدي للخضوع للضريبة على الدخل (m) وذلك كما تعبر عنه العلاقة التالية:

$$D_N = D_B (1 - m)$$

وبتعويض قيمة D_N في العلاقة السابقة تصبح :

$$T = l\, B_B + D_B \left(\frac{(1 - m)(1 - D)}{D} \right) \qquad \text{(2)}$$

بعد التعرف على المتغيرين السابقين D و l، بإمكاننا عرض مختلف أنظمة الخضوع التي تتعرض لها أرباح الشركات – والتي أشرنا إليها سابقا – كما يلي :

أولا- نظام الازدواج الضريبي الكلي للعوائد (Système classique):

في هذه الحالة يمكن كتابة العلاقة التالية[1] :

$$T = t\, B_B + m\, D_B \qquad \text{(3)}$$

حيث :

t : معدل الضريبة على أرباح الشركات.

T : مبلغ الاقتطاع الضريبي الإجمالي.

D_B : العوائد الخام.

B_B : الربح الخام.

m : المعدل الحدي لإخضاع الدخل.

وبمقارنة المعادلتين الأخيرتين نجد أن :

$$m = \left(\frac{(1 - m)(1 - D)}{D} \right) \quad \text{و} \quad l = t$$

[1] Robert CROS:op.cit.,p43.

نستطيع القول أن نظام الازدواج الكلي للعوائد يتميز بالعلاقات التالية :

$l = 1$ و $D = 1 - m$ .... (4)

ثانياـ نظام المعدل المزدوج (Double Taux) :

يطبق هذا النظام من أجل تخفيف الازدواج الضريبي الذي تتعرض له العوائد، وذلك بالتخفيض من معدل الضريبة على مستوى الشركة فيما يخص الأرباح الموزعة وكذلك الموضوعة كاحتياط كما يلي[1] :

بافتراض أن : t_{ND} يمثل معدل الضريبة على أرباح الشركات.

t_D معدل الضريبة على العوائد.

مع الإشارة إلى أن العوائد المقبوضة من طرف المساهمين تتعرض على مستواهم للضريبة على دخلهم الشخصي.

يكون الاقتطاع الضريبي في هذه الحالة كما يلي :

$$T = t_{ND} (B_B - D_B) + t_D D_B + m D_B$$

أي : $T = t_{ND} B_B + D_B (m + t_D - t_{ND})$ .... (5)

بمقارنة المعادلتين تستطيع تحديد القيمة التي يأخذها المتغيرين l و D في هذا النظام أي :

$l = t_{ND}$ و $D = \dfrac{1 - m}{1 + t_D - t_{ND}}$ .... (6)

ثالثا ـ نظام القرض الضريبي :

يهدف هذا النظام إلى التخفيف من حدة الضريبة التي يخضع لها المساهمون، مثله مثل النظام السابق.

ولتطبيق القرض الضريبي يمكن الاعتماد على التقنيتين التاليتين[2] :

1- التقنية الأولى: بعد خضوع إجمالي الأرباح المحققة للضريبة على الشركات، يخضع الجزء المتبقي على اعتبار أنه ربح قابل للتوزيع لضريبة مسبقة على الدخل بمعدل معين يسمى معدل الحسم (Taux d'imputation) ونرمز له بالحرف (**b**).

ونستخلص أن الاقتطاع الضريبي الكلي يكون كما يلي :

$$T = tB_B + (m - b) D_B \quad \text{............................. (7)}$$

---

(1)Robert CROS:op.cit.,p44.

(2)ibid,p45.

وبتعويض العلاقات (2) و (7) نجد :

$$D = \frac{1 - m}{1 - b} \quad \text{.............................. (8)} \qquad \text{و} \qquad l = t$$

2- التقنية الثانية :تعتمد على رصيد جبائي يمثل نسبة من العوائد (**D'**) والتي تتحمل ضرائب بمعدل (**b'**)، ويمكن التعبير عن هذه العوائد الخام الخاضعة للضريبة بالعلاقة : $\frac{D'}{1 - b'}$

أي دخل المساهم الخاضع للضريبة.

إن الاقتطاع المطبق بمعدل **b'**، يمنح الحق في الحسم بقيمة رصيد جبائي يقدر بـ : $\frac{b'\,D'}{1 - b'}$

ويقتطع هذا الأخير من مبلغ الضريبة على الدخل الشخصي للمساهم، وإذا كان المبلغ المستحق أقل من هذا القرض الضريبي فإن المبلغ الإضافي سوف يعوض من طرف الإدارة الجبائية.

يمكن التعبير عن معدل الرصيد الجبائي (a) والعوائد المقبوضة بالعلاقة التالية :

$$a = \frac{b'}{1 - b'} \qquad \text{ونستنتج أن :} \qquad b' = \frac{a}{1 + a}$$

وبالتالي يمكن التعبير عن المتغير D بدلالة معدل الرصيد الجبائي a كما يلي :

$$D = \frac{1 - m}{1 - \frac{a}{1 + a}} \quad \text{......................... (9)}$$

يجعل نظام الدمج كل الأرباح المحققة من طرف الشركة خاضعة للضريبة على الدخل الشخصي للمساهم وذلك حسب حصته في رأس مال الشركة، وبالتالي إلغاء كل تمييز جبائي بين العوائد والأرباح الغير موزعة حيث تخضع كلها لمعدل ضريبي واحد يتحمله المساهم مباشرة.

ويكون في هذه الحالة، المبلغ الإجمالي للاقتطاع الضريبي مساو لـ :

$$T = m\,B_b \quad \text{.......................... (10)}$$

بعد مقارنة المعادلتين (2) و (10) نجد :

$$D = 1 \quad \text{........................ (11)} \qquad \text{و} \qquad l = m$$

الملاحظ أن القيم التي يمكن إعطاؤها للمتغيرين l و D والتي تميز الأنظمة الأربعة السابقة لإخضاع أرباح الشركات تكون محدودة لتواجد عاملين مثبطين اثنين هما:

- الاقتطاع الضريبي الذي لا يعطي كامل الحرية للشركة في توزيع أرباحها على شكل عوائد، وبالتالي : **1** £ l £ **0** .... (12)
- مجموع الاقتطاع الضريبي الذي يتحمله المساهم لا يكون أقل من المعدل الحدي للضريبة على الدخل، فتحقيق وحدة ربح إضافية من طرف الشركة يؤدي إلى تحصيل عوائد صافية مساوية لـ **(1 – l)** D.

وبالنتيجة فإن العائق أو المثبط الثاني يترجم كما يلي :

0 £ D **(1 – l)** £ **1 – m**

أي :

$$\mathbf{0} \;\pounds\; D \;\pounds\; \frac{\mathbf{1 - m}}{\mathbf{1} - l} \quad \text{.......................} \;(13)$$

وفي الأخير فإن الشرطين الأخيرين المجسدين في المعادلتين الأخيرتين لا يتحققان إلا في حالة معدل الإخضاع **ح** و **m** تكون بين **0** و **1**.

ومن خلال الإعتماد على أمثلة رقمية يمكن توضيح الآثار الناجمة عن القرارات المالية المتخذة من طرف الشركة(بخصوص توزيع الأرباح على مساهميها أو إصدار سندات جديدة) على العبء الضريبي الكلي، ومن جهة أخرى معرفة مختلف الآثار التي يمارسها كل نظام من أنظمة الإخضاع لأرباح الشركات على اختيار الطرق المثلى للتمويل وسوف نعتمد على فرضيتين هما:

- اعتبار معدل الضريبة على الدخل الشخصي موحد في جميع الحالات.
- غياب الضريبة على الأرباح الرأسمالية *(Impôt sur les gains en capital).

ومن خلال الجدولين المواليين يمكننا معرفة العبء الضريبي الإجمالي الذي تتحمله الشركة في حالة الاعتماد في تمويلها على الاستدانة أو عدمها كالتالي:

---

* - كفرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية على فائض القيمة الناتج عن عملية بيع أسهم الشركة في البورصة.

الجدول رقم (5): يبين العبء الضريبي الإجمالي ومختلف أنظمة خضوع أرباح الشركات في غياب الاستدانة

أنظمة الخضوع	الازدواج الضريبي الكلي للعوائد			ازدواجية معدلات الخضوع لأرباح الشركات			القرض الضريبي		
1. معدل توزيع العوائد	0%	50%	100%	0%	50%	100%	0%	50%	100%
2. المعدل الحدي للضريبة على الدخل	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%
3. ربح الشركة الخاضع للضريبة	100	100	100	100	100	100	100	100	100
4. الضريبة على أرباح الشركات									
* بمعدل 50% من إجمالي الأرباح........	50	50	50	-	-	-	50	50	50
* بمعدل 50% على الأرباح غير الموزعة	-	-	-	50	35	12,5	-	-	-
* بمعدل 16,66% على الأرباح غير الموزعة................................	-	-	-	0	5	12,5	-	-	-
5. الربح الصافي للشركة...................	50	50	50	50	60	75	50	50	50
6. الأرباح الموزعة........................	0	25	50	0	30	75	0	25	50
7. الربح الموضوع كاحتياط................	50	25	0	50	30	0	50	25	0
8. الرصيد الجبائي (a = 50%)...........	-	-	-	-	-	-	0	12,5	25
9. الضريبة على الدخل.....................	0	8,33	16,66	0	10	25	0	0	0
10. العوائد الصافية.........................	0	16,67	33,34	0	20	50	0	25	50
11. الضريبة الإجمالية.......................	50	58,33	66,66	50	50	50	50	50	50

المصدر: Robert Cros, la double imposition des dividendes, P 85.

الجدول رقم (6): يبين العبء الضريبي الإجمالي ومختلف أنظمة خضوع أرباح الشركات التي تعتمد على الاستدانة بمعدل فائدة يقدر بـ 30% من أرباحها المحققة

أنظمة الخضوع	الازدواج الضريبي الكلي للعوائد			ازدواجية معدلات الخضوع لأرباح الشركات			القرض الضريبي		
1. معدل توزيع العوائد	0%	50%	100%	0%	50%	100%	0%	50%	100%
2. المعدل الحدي للضريبة على الدخل	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%	33,33%
3. الربح المحقق من طرف الشركة	100	100	100	100	100	100	100	100	100
4.الفوائد المخصومة من الربح الخاضع للضريبة	30	30	30	30	30	30	30	30	30
5. ربح الشركة الخاضع للضريبة	70	70	70	70	70	70	70	70	70
6. الضريبة على أرباح الشركات									
* بمعدل 50% من إجمالي الأرباح	35	35	35	-	-	-	35	35	35
* بمعدل 50% على الأرباح غير الموزعة	-	-	-	35	24,5	8,75	-	-	-
بمعدل 16,66% على الأرباح الموزعة	-	-	-	0	3,5	8,75	-	-	-
7. الربح الصافي للشركة	35	35	35	35	42	52,5	35	35	35
8. الأرباح الموزعة	50	25	0	50	30	0	50	25	0
9. الربح الموضوع كاحتياط	0	17,5	35	0	21	52,5	0	17,5	35
10. الرصيد الجبائي	-	-	-	-	-	-	0	8,75	17,5
11. الضريبة على الدخل	10	15,82	21,66	10	17	27,5	10	10	10
12. الضريبة الإجمالية	45	50,83	56,66	45	45	45	45	45	45

المصدر: Robert Cros, op.cit., P93.

الملاحظة الممكن قراءتها من خلال الجدول (5) هي أنه في غياب الضريبة على الأرباح الرأسمالية فإن نظامي المعدل المزدوج و القرض الضريبي يضمنان الحيادية الضريبية في معالجة سياسة توزيع الأرباح على مساهمي الشركة، أي أنه يتساوى العبء الضريبي الإجمالي في كلا النظامين مهما كان معدل التوزيع المطبق.

أما في حالة نظام الازدواج الضريبي الكلي للعوائد فإن العبء الضريبي الإجمالي يزداد كلما ازدادت نسبة التوزيعات التي تقررها الشركة.

أما في الجدول (6) فيظهر جليا أن الوفورات الضريبية التي تحققها الشركة من خلال خصم الفوائد من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يجعل من العبء الضريبي الإجمالي ينخفض في جميع الحالات مع ضمان الحيادية الضريبية بالنسبة لنظامي المعدل المزدوج والقرض الضريبي مهما كانت نسب التوزيع المعتمدة، بالإضافة إلى انخفاض العبء الضريبي الإجمالي في حالة نظام الازدواج الضريبي الكلي للعوائد.

في النهاية، لا يمكن أن تكون هناك حيادية ضريبية في نظامي القرض الضريبي والمعدل المزدوج إلاّ إذا كانت متضمنة لشروط أخرى متعلقة بمعدل رصيد جبائي يكون محددا من جهة، ومن جهة أخرى انعدام معدل الضريبة على الأرباح الموزعة في حالة نظام المعدل المزدوج بالإضافة إلى تساوي معدل الضريبة على الأرباح غير الموزعة مع المعدل الضريبي المطبق على دخل حاملي السندات.

إضافة إلى ما سبق، بإمكان الضريبة على الأرباح الرأسمالية أن تؤدي إلى تحويل النتائج المتحصل عليها، حيث بإمكانها دفع الشركات في ظل وجود إحدى أنظمة التخفيف من الازدواج الضريبي إلى توزيع أرباح إضافية أخرى والزيادة في نسب التوزيع*.

مما سبق يتضح أن معدل الإقتطاع الإجمالي من الأرباح المحققة في شركات الأموال بصفة عامة، والتي يتم توزيعها على المساهمين يعتبر كبيرا نسبيا مما قد يخلف آثارا اقتصادية، مالية واجتماعية نحاول التعرف عليها من خلال المطلب الموالي.

* - إن انخفاض الأرباح الرأسمالية وارتفاع معدل الضريبة عليها يجعل المساهمون يحبذون الحصول على توزيعات أكثر عند وجود نظام ضريبي ملائم على الأرباح الموزعة.

المطلب الثالث: آثارالإزدواج الضريبي لأرباح الشركات

يؤدي الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات إلى الإخلال بفعالية النظام الضريبي إما من خلال إحداث الأثر المباشر على العدالة الضريبية أو دفع المكلفين بالضريبة إلى القيام بعملية التهرب الضريبي الذي له آثاره السلبية على مالية الدولة، ومن جهة أخرى يؤدي بمسيري الشركات على تغيير إستراتيجياتهم المنتهجة فيما يخص تمويل الإستثمارات وكذلك سياسة توزيع الأرباح على المساهمين وسوف نأتي على شرح كل من هذه الآثار كما يلي:

أولا- الإخلال بالعدالة الضريبية:

يتطلب فرض الضريبة وفقا للقدرة على الدفع أن يدفع الأفراد ذووا القدرة المتساوية نفس القدر من الضرائب، بينما يدفع الأشخاص الذين لهم قدرة أكبر مقدارا أكبر، ويعرف الأول بالعدالة الأفقية والثاني بالعدالة الرأسية، وقاعدة العدالة الأفقية هي مجرد تطبيق المبدأ الأساسي أمام القانون، لذلك يجب معاملة الشركات التي تحقق قدرا متساويا من الأرباح نفس المعاملة الضريبية سواءً كانت شركات أشخاص أو شركات أموال، وبما أن شركات الأشخاص لا تخضع لمثل هذه المعاملة الضريبية فإن مبدأ العدالة الضريبية الأفقية لا يحترم في هذه الحالة، مما يعني افتقار النظام الضريبي والسياسة الضريبية إلى ركن هام من أركان الملائمة[1].

ثانيا- التهرب الضريبي:

يؤدي الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات بالمكلفين بالضريبة إلى استعمال بعض الطرق المشروعة وغير المشروعة للتهرب الضريبي نذكر منها:

- إخفاء جزء من الأرباح المحققة والخاضعة للضريبة على الشركات بواسطة التخفيض من رقم الأعمال المحقق أو تضخيم الأعباء القابلة للخصم من أجل حساب الأرباح الخاضعة للضريبة.
- تملص شركات المساهمة من الضريبة على التوزيعات باستخدام هذه الأرباح أو جزء منها لزيادة رأس المال ،وتوزيع أسهم مجانية على المساهمين بقيمتها[2].
- يؤدي بالشركاء إلى اختيار الشكل القانوني للشركة الذي يضمن لهم عدم تعرضهم للإزدواج الضريبي، ومن الواضح أن شركات الأشخاص لا تخضع للضريبة على الشركات وبالتالي فإن الشركاء لا يسددون إلا الضريبة على دخلهم الشخصي فقط[3].

---

(1) ريتشارد موسجريف و بيجي موسجريف:المالية العامة في النظرية والتطبيق، ترجمة محمود حمدي السباخي ،دار المريخ للنشر،الرياض،1992،ص275.

(2) حسن عواضة:المالية العامة (دراسة مقارنة)،الطبعة الرابعة،دار النهضة العربية،بيروت،1974،ص459.

(3)Mustapha Ben sahli : la gestion des risques en fiscalité de l'entreprise, Annales de l'institut maghrébin des douanes et de la fiscalité,kolea,Algerie, 2004, p23.

ثالثا-إختيار مصادر التمويل

هناك عدة قرارات مرتبطة بالتسيير المالي للمؤسسة، يمكنها التأثر بالأعباء الضريبية مما يجعلها في جميع الأحوال مرغمة على إدخال المتغير الضريبي عند إختيار الهيكل المالي الأمثل وهو أهم هذه القرارات على الإطلاق[1].

يعتبر الإزدواج الضريبي للأرباح الموزعة من المشاكل القديمة التي تؤدي إلى فرض معدل مرتفع على الأموال الخاصة، مما يدفع بالشركات للجوء إلى الإقتراض، باعتبار فوائد القروض هي مصاريف قابلة للخصم من وعاء الضريبة على أرباح الشركات [2].

إن التمويل بواسطة ا لقروض لا يلائم دوما المؤسسات خاصة الصغيرة منها والحديثة النشأة، التي تجد صعوبة كبيرة عند طلب الإقتراض وبشروط قاسية لأن درجة مخاطر عدم القدرة على تسديد القروض عالية، مما يحتم عليها الإعتماد على أموالها الخاصة و لذلك تخضع العديد من البلدان هذه المؤسسات لضريبة تصاعدية على الشركات من أجل تعويض السلبيات التي تعترض تمويلها[3].

وبما أن الإزدواج الضريبي متعلق أساسا بالضريبة على الشركات من جهة،ومن جهة أخرى بالضريبة على التوزيع ، سوف ندرس تأثر قرارإختيار مصادر التمويل بضريبة الشركات أولا ثم تأثره بضريبة التوزيع.

1- تكلفة رأس المال والضريبة على الشركات

تتعدد مصادر التمويل بالنسبة لأي مؤسسة من إصدار لأسهم عادية (الأموال الجماعية)، الأسهم الممتازة، الأرباح المحتجزة والاحتياطيات، الحصول على قروض متوسطة أو قصيرة الأجل.

تكوّن هذه التشكيلة من المصادر المختلفة هيكل رأسمالها، ومن الضروري إظهار قيمة كل مصدر من مصادر التمويل المستعملة من خلال ضربها في النسبة المئوية التي يساهم بها في مجموع رأس المال وهو ما يعرف بالتكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال والتي تتغير بزيادة أو نقصان أي مصدر من مصادر التمويل، مما يجعل الشركة تغير سياستها الاستثمارية تماشيا مع التكلفة الجديدة من جهة، ومن جهة أخرى اختيار الهيكل المالي الأمثل الذي يزيد من قيمة أسهمها ويخفض المخاطر المالية إلى أدنى حد ممكن بالتحكم الجيد في آلية الرفع المالي*.

---

(1) Patrick serlooten:fiscalité du financement des entreprises,economica,paris,1994,p90

(2) OCDE:les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE, perspectives économiques de l'OCDE N° 19, 2003.

(3) Martin Daepp et Bruno Jeitziner: la réforme de l'imposition des sociétés entre exigence économique et intérêt politique, revue la vie économique,N°10,suisse,2004,p21.

* - الرفع المالي هو مدى الاعتماد على الديون أو الاقتراض الثابت الكلفة لتمويل استثمارات الشركة.

وللضريبة على الشركات دورا مهما في كل هذه القرارات المالية المختلفة، لذلك سوف نستعرض هذا الدور من خلال الدراسات التي قام بهما " موديلياني وميلر " **(Modigliani et Miller)**[*].

أ- أثر ضريبة الشركات على تكلفة رأس المال:

لقد أثبت" موديلياني وميلر " أن تكلفة رأس المال بالنسبة للمؤسسة التي تعتمد على المديونية، في ظل تواجد الضريبة على الشركات يختلف عنه في حالة غياب هذه الضريبة، ويمكن توضيح كلتا الحالتين كما يلي:

أ-1 تكلفة رأس المال في حالة غياب الضريبة على الشركات:

لقد أوضح " ***موديلياني وميلر*** " أنه في غياب الضريبة على الشركات، لا يجد المستثمرين أي فرق بين منشأة تعتمد على الاستدانة وأخرى لا تعتمد عليها، ويرتكز دليلهم في ذلك على مسار توازن العوامل الاقتصادية في الأسواق المالية، وكذلك ففي حالة التباين بين قيمة المنشأة التي تعتمد في تمويل استثماراتها على الاستدانة وتلك التي لا تعتمد عليها يفضل المستثمرون تحقيق أرباح بدون مخاطر وسوف نوضح ذلك من خلال المثال التالي[(1)]:

على اعتبار أن مؤسستين **(*n*)** و**(*e*)** متماثلتين فيما بينهما إلا في هيكلهما المالي بحيث:

(*n*) لا تعتمد على الاستدانة و**(*e*)** تعتمد على الديون في جزء من تمويلها.

إن النتائج المتوصل إليها من خلال الجدول كانت تحت الشروط التالية:

- تتمتع الأسواق المالية بالفعالية الكاملة.
- اعتبار درجة المخاطرة الاقتصادية للمؤسسة كمتغير خارجي، وكذلك الحال بالنسبة لمعدل المردودية الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة التي لا تعتمد على المديونية.
- اعتبار النتيجة الاقتصادية المنتظرة ثابتة في جميع الفترات، حيث أن عدد الفترات يتجه إلى ما لا نهاية.
- قيمة الديون معطاة وتتعلق بالقيمة الحالية السنوية للفوائد.
- اعتبار معدل الديون دون مخاطرة ويقدر بـ 10% على أساس أنه المعدل الذي يقترض به المستثمرون.
- معدل المردودية الاقتصادية محددة من طرف السوق وهي تعادل 19%، ويعتبر هذا المعدل متغيرا خارجيا عند التحليل لأنه مرتبط بصنف الخطر الاقتصادي للمؤسسات.

---

[*] حاز الباحثان على جائزة نوبل في الاقتصاد عن مساهمتهما في النظرية المالية الخاصة بتمويل المؤسسات والأسواق المالية.

[(1)]Nathalie Mourgues : le choix des investissements dans l'entreprise ،ECONOMICA ،paris ،1994 ،p83.

- تكلفة رأس المال ناتجة عن تكاليف مختلف مصادر التمويل المتاحة في السوق لذلك تكون التكلفة وسطية مرجحة.

المعطيات المتعلقة بالمؤسستين مختصرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): يبين قيمة المؤسسة التي تعتمد على الاستدانة في غياب الضريبة على أرباح الشركات:

البيانات	المؤسسة (n)	المؤسسة (e)
النتيجة الاقتصادية (X)	1.200	1.200
_ الفوائد (i)	-	400
= النتيجة بعد الفوائد ($X - i$)	1.200	800
قيمة الأموال الخاصة (C)	8.000	4.000
+ قيمة الديون (D)	-	4.000
= قيمة المؤسسة ($C + D = V$)	8.000	8.000
نسبة المديونية = $\frac{D}{C}$	-	1
معدل الأموال الخاصة (T_C)	%15	%20
معدل الديون (T_D)	-	%10
التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)	%15	%15

المصدر: Nathalie MOURGUES, op.cit. ،P 86.

- نستخلص من خلال الجدول أنه في غياب الضريبة على أرباح الشركات، فإن قيمة المؤسسة وتكلفة رأسمالها مستقلين عن هيكلهما المالي وبالتالي لا يؤدي اختيار مصادر التمويل إلى التأثير على القرار الاستثماري للمؤسسة بل يرتبط معدل العائد المطلوب على الاستثمار بدرجة المخاطر الاقتصادية فقط.

أ-2 - تكلفة رأس المال في وجود الضريبة على الشركات:

عند الأخذ بعين الاعتبار للضريبة على الشركات، تتغير النتائج المتوصل إليها سابقا حيث تنخفض التكلفة الوسطية المرجحة لرأسمال المؤسسة التي تعتمد على الاستدانة فضلا عن ارتفاع قيمتها السوقية نتيجة للوفورات الضريبية التي تحققها جرّاء خصم فوائد القروض.

وعليه تصبح وضعية التوازن لدى المنشأتين (n) و(e) بافتراض معدل الضريبة على الشركات (I) يساوي الثلث(1/3) كما يلي:

الجدول رقم (8): يبين قيمة المؤسسة التي لا تعتمد على الإستدانة في حالة وجود الضريبة على الشركات

البيانات	المؤسسة (n)	المؤسسة (e)
النتيجة الاقتصادية بعد الضريبة X(1 - I)	800 = (1/3-1)1.200	800 = (1/3-1)1.200
- الفوائد (i)		
= النتيجة بعد خصم الفوائد (X - i)	-	400
الدخل المتاح للمساهمين	800	4.000
[X – i] (1 – I)		
القيمة الحالية للأموال الخاصة (C)	800	5333,33
+ قيمة الديون	5333,33	2.666,66
= القيمة السوقية للمؤسسة	-	4.000
معدل الأموال الخاصة	5333,33	6666,66
معدل الديون	%15	%20
التكلفة الوسطية المرجحة	-	%10
	%15	%12

المصدر: Nathalie MOURGUES, le choix des investissements dans l'entreprise. P. 89.

نستنتج من الجدول (8) أن في حالة وجود الضريبة على أرباح الشركات فإن معدل العائد المطلوب من المشروع الاستثماري سوف ينخفض مع انخفاض تكلفة رأس المال على أساس الوفورات الضريبية المرتبطة بالديون من خلال خصم فوائد الاقتراض من الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، بالإضافة إلى أن الوفر الضريبي سوف يرفع من القيمة الإجمالية للمؤسسة التي تعتمد على الاستدانة من خلال الرفع المالي مقارنة بالمؤسسة التي لا تعتمد عليها.

رابعا- أثر الضريبة على سياسة توزيع الأرباح:

تقرر المؤسسة بناء على سياسة التوزيع، إما توزيع الأرباح على الشركاء والمساهمين وإما احتجازها بغرض إعادة استثمارها أو إدماجها في الاحتياطات، و حتى تتمكن المؤسسة من توزيع الأرباح لابد من أن تكون قد حققت نتائجا إيجابية، أي أن يكون رصيد حساب النتيجة موجبا و هذا طبعا بعد طرح كل الالتزامات القانونية والتأسيسية وكذا خسائر السنوات السابقة، نستطيع صياغة هذه الفكرة في المعادلة التالية:

الأرباح القابلة للتوزيع = أرباح السنة + الأرباح المتراكمة – [خسائر الدورات السابقة – مخصصات الاحتياطات الإجبارية والتأسيسية]

يعتبر هذا الرصيد جزء من التمويل الذاتي للمؤسسة، لا يمكن للمؤسسة الاحتفاظ به كليا لتمويل احتياجاتها، حيث تلجأ إلى توزيع جزء من هذه الأرباح وذلك نظرا للأسباب التالية:

يسمح هذا التوزيع بتحفيز المساهمين على الاحتفاظ بأسهمهم وعدم بيعها وكذا تحفيزهم على الاكتتاب عند قرار المؤسسة بزيادة رأس مالها.

- عند توزيع الأرباح فإن هذا الإجراء يعكس صحة الحالة المالية للمؤسسة وخاصة إذا ما قامت بالتوفيق بين عملية توزيع الأرباح وزيادة الاستثمار في نفس الوقت.
- تلجأ المؤسسة لعملية توزيع الأرباح حتى تزيد من ثقة المستثمرين فيها ولهذا فهي تعوضهم عن جزء من الأموال المستثمرة.

بالرغم من ذلك فإن لكل سياسة من سياسات توزيع الأرباح فريقا من المستثمرين يفضلها عن غيرها من السياسات، وكلما زاد عدد المساهمين الذين يفضلون سياسة توزيع معينة ،كلما ارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركات التي تتبع هذه السياسة ،ويلعب التباين في معدل الضريبة على كل من التوزيعات والأرباح الرأسمالية دورا جوهريا في هذا الصدد.

وقد تخضع التوزيعات لمعدل ضريبة أعلى من المعدل الذي تخضع له الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأسهم العادية، ومن ثم فإن المستثمر الذي يقع دخله ضمن شريحة ضريبية عالية، سوف يفضل احتجاز الأرباح على توزيعها.[1]

وقد أكد الواقع العملي من خلال التعديل الذي أجري في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2003، بعد التخفيض في ضريبة التوزيعات من 20% إلى 15% الأثر الفوري على سياسة توزيع الأرباح وعدد الشركات التي إنتهجت هذه السياسة، حيث أعلنت حوالي 60 شركة مدرجة ضمن مؤشر الأسهم" ستاندر آند بورز" عن رفع نسبة التوزيعات الثلاثية وإنتهاج سياسة جديدة لتوزيع الأرباح وخاصة شركتي "city group" و"well fargo" بزيادة في نسبة التوزيع تقدر بـ48% .وفي نفس السنة -أي 2003- ارتفعت القيمة السوقية لأسهم مؤشر ستاندر آند بورز من 1,63 % إلى 3%[2].

---

(1) أحمد بوراس:مصادر التمويل وقيمة المنشأة-دراسة لأثر سياسة توزيع أرباح الأسهم-،أطروحة د كتوراة،جامعة قسنطينة،2001،ص 246.

(2) Gérard Bérubé:imposer ou non les dividendes?,(www.camagazine.com/index.cfm/2htm),octobre 2003.

المبحث الثاني: عناصر الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات في الجزائر

نحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مختلف العناصر الفاعلة في ظهور الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات في الجزائر وذلك من خلال معرفة مختلف الأشكال القانونية للشركات المتواجدة حاليا، بالإضافة إلى الضريبة على أرباح الشركات وآلياتها المختلفة، وكذلك الحال بالنسبة للمعالجة الضريبية للأرباح الموزعة.

المطلب الأول:الأشكال القانونية للشركات في الجزائر

قبل دراسة المعالجة الضريبية لأرباح الشركات في الجزائر، يجب أولا معرفة الأشكال القانونية الموجودة حاليا، و التي لها دور أساسي في تحديد الخضوع أو عدم الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، فالقانون التجاري الجزائري يقسم الشركات التجارية إلى شركات أشخاص و شركات أموال،وقبل التطرق لكل نوع على حدى وجب التذكير بمفهوم الشركات وخصائصها القانونية.

أولا- تعريف الشركات التجارية:

يحدد الطابع التجاري لشركة إما بشكلها أو موضوعها[1]، حيث تعد شركات التضامن و شركات التوصية و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات المساهمة، تجارية بحكم شكلها و مهما يكن موضوعها.

و تعتبر الشركة ذات شخصية معنوية مستقلة، تتمتع بالكفاءة القانونية و تتميز دائما عن شخصية الشركاء الذين اجتمعوا من أجل تأسيسها.

ثانيا- الخصائص القانونية للشركات:

تتميز الشركات الجزائرية من الناحية القانونية بعنصرين أساسيين هما:

أ- الإستقلالية:

بصفتها شخص معنوي، فهي مسجلة بالسجل التجاري (التسمية الإجتماعية، المقر الإجتماعي، المدة، موضوعها، مبلغ رأسمالها).

ب- المقدرة القانونية:

من خلال أموالها الخاصة، حصص الشركاء، التمثيل من طرف هيآت مسيرة سواءا كان شخص طبيعي، أو عضو في مجلس إدارة الشركة، بالإضافة إلى مسؤولية الشركة المدنية و الجزائية.

و تتمتع بالشخصية المعنوية كل من الشركات المدنية و الشركات التجارية.

---

[1] المادة 544 من القانون التجاري: القانون التجاري، دار بلقيس للنشر، الدار البيضاء الجزائر، 2006.

فالشركات المدنية لا تستطيع القيام إلا بالعمليات المدنية (الهدف غيرربحي) ،و يكون الشركاء فيها مسؤولين عن الديون كل بحسب حصته في رأسمالها.

أما الشركات التجارية فهي تجارية من خلال شكلها و مهما كان هدفها، كشركات المساهمة (SPA)، شركات التوصيه، شركات التضامن و الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

ثالثا- أنواع الشركات:

يميز القانون التجاري الجزائري بين نوعين من الشركات:

1- شركات الأشخاص :

تعتمد شركات الأشخاص في قيامها وبقائها على الإعتبار الشخصي للشركاء، فهي نموذج لتطور الملكية الفردية إلى ملكية جماعية ،وذلك من خلال تجمع عدد من الأفراد ذوي الثقة في بعضهم البعض للقيام الجماعي بالأعمال الصناعية والتجارية.

ويقسم القانون التجاري الجزائري شركات الأشخاص إلى ثلاثة أنواع هي :

أ- شركات المحاصة (Société en participation):

تتأسس شركة المحاصة بين شخصين طبيعيين أو أكثر بهدف تحقيق عمليات تجارية، و تكون هذه الشركة في حدود العلاقات الموجودة بين الشركاء و لا تكشف للغير لذلك فهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية، ولا يمكن تمثيل حقوق الشركاء بسندات قابلة للتداول[1].

ب- شركات التضامن :

تتشكل من شركاء لهم صفة التاجر و هم مسؤولون من غير تحديد و بالتضامن عن ديون الشركة، و لا يجوز أن تكون حصص الشركاء ممثلة في سندات قابلة للتداول و لا يمكن التنازل عنها إلا برضا جميع الشركاء[2].

جـ- شركات التوصية البسيطة:

تخضع شركات التوصية البسيطة إلى نفس الأحكام المتعلقة بشركات التضامن، غير أن الشركاء الموصون لا يلتزمون بديون الشركة إلا في حدود قيمة حصصهم فقط، هذه الأخيرة لا يمكن أن تكون على شكل تقديم عمل[3].

د- تجمع الشركات:

ورد تعريف تجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري من خلال المادة (796)على أنه يجوز لشخصين معنويين أو أكثر أن يؤسسوا فيما بينهم كتابيا ولفترة محدودة تجمعا، لتوفير كل الوسائل الملائمة من أجل تسهيل النشاط الإقتصادي لأعضائها أو تطويره وتحسين هذا النشاط وتنميته.

---

[1] المادة 795 مكرر 1 و ما يليها من القانون التجاري الجزائري رقم 05-02 المؤرخ في 6 فبراير 2005.
[2] المواد من 551 إلى 563 من القانون التجاري الجزائري.
[3] أنظر المواد 563 مكرر من القانون التجاري الجزائري.

ترتكز العلاقة الموجودة بين الشركات المكونة للتجمع على وجود شركة رئيسية تدعى بـ " الشركة الأم"، وتمتلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بنسبة 90 % أو أكثر، حصصا في الشركات التابعة لها و تسمى بـ " الشركات الفرع ".

أما خصائص هذا النوع من الشركات التجارية فسنوجزها فما يلي:[1]

- لا يؤدي التجمع من تلقاء نفسه إلى تحقيق الفوائد و اقتسامها، و يمكن أن يؤسس بدون رأسمال.
- يتمتع التجمع بالشخصية المعنوية و بالأهلية التامة ابتداء من تاريخ قيده في السجل التجاري.
- أعضاء التجمع ملزمون بتسديد ديونه، و ذلك من ثرواتهم الخاصة و هم متضامنون إلا إذا وجد اتفاق مخالف لذلك.
- يسير التجمع شخص واحد أو أكثر، و يمكن أن يسير من قبل شخص معنوي يتم تعيينه مع مراعاة ممثل دائم يسير باسمه الخاص و يتحمل المسؤوليات المدنية و الجزائية.
- تظهر الشركة الفرع كشركة عادية تتمتع بنظام مستقل، و يمكنها أن تأخذ أشكال قانونية مختلفة لكن بطبيعتها عضو في التجمع، ينتج عن ذلك وجوب توافق إرادتها مع إرادة الشركة الأم.

2- شركات الأموال :

تعتمد المشاريع الكبرى أساسا على ضخامة رؤوس الأموال وهذا من أجل تمويل العمليات الإستثمارية ،ومن ثم كان من الضروري إيجاد نوع من الشركات ،لا يقيم وزنا للإعتبار الشخصي للشريك بقدر إهتمامه بتأمين الموارد المالية الكافية للإستثمار.

وفيما يلي سنستعرض أهم أنواع شركات الأموال كما يلي:

أ- شركات المساهمة (SPA):

شركة المساهمة هي النموذج الأمثل لشركات الأموال ،حيث ينقسم رأسمالها إلى أسهم، و تتكون من شركاء (ليست لهم صفة التاجر)، و حصصهم قابلة للتداول، و لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم، و لا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن 07[2].

و يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار 5 ملايين دينار جزائري على الأقل، إذا ما لجأت الشركة إلى الإدخار العلني، و 1 مليون دينار جزائري على الأقل إذا لم تلجأ للإدخار العلني[3].

ب- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) :

تشكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص، لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص، و إذا كانت الشركة لا تضم إلا شخصا واحدا (كشريك وحيد) تسمى

---

[1] أنظر المادة 799 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري.
[2] أنظر المادة 592 من القانون التجاري الجزائري.
[3] أنظر المادة 594 من القانون التجاري الجزائري.

"مؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة" (EURL)، و تتميز الشركة ذات المسؤولية المحدودة بخصائص نوجزها فيما يلي:

- هي شركة تجارية بحسب الشكل.
- حصصها إسمية غير ممثلة في سندات قابلة للتداول، مما يحد من تداول الحصص بسهولة.
- حدد رأسمالها ب 100 000 دج على الأقل، مقسما إلى حصص، قيمة كل حصة 1000 دج.
- يدير الشركة شخص أو عدة أشخاص ،يمكن أن يكونوا من خارج الشركة .
- يحدد عدد الشركاء بـ20 شريكا على الأكثر، أما مدة حياة الشركة فلا تتعدى 99 سنة.

جـ- شركات التوصية بالأسهم(SCA):

هي شركات تطبق القواعد المتعلقة بشركات التوصية البسيطة و شركات المساهمة، حيث تؤسس بين شريك متضامن أو أكثر له صفة التاجر، و مسؤول دائما و بصفة متضامنة عن ديون الشركة و شركاء موصون لهم صفة المساهمين و لا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم، و يقسم رأس مال الشركة إلى أسهم، و لا يقل عدد الشركاء الموصين عن 03 شركاء و لا يذكر اسمهم في تسمية الشركة.

د- المؤسسات العمومية الإقتصادية(EPE):

يتأسس هذا النوع من الشركات في شكل شركات مساهمة (SPA) أو شركات ذات مسؤولية محدودة (SARL) حيث تكون الدولة أو الجماعات المحلية هي الحائزة لمجموع الأسهم أو الحصص الإجتماعية، و لا يتحدد عدد الشركاء فيها، كما هو الحال بالنسبة لشركات الأموال الأخرى.

ه- تنظيمات أخرى:

- الشركات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي، التجاري و الفلاحي مثل شركات النقل الجوي، الكهرباء و الغاز و شركات إنتاج و بيع المحروقات.
- الشركات التعاونية و التي تتشكل من أجل الإستفادة من الخدمات التي تقدمها هذه الشركة.
- شركات الإستثمار ذات رأس المال المتغير (SICAV) و من ضمن هيآت التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM)، و تأسس على شكل شركة مساهمة تعمل على تسيير محافظ القيم المنقولة، يتحدد رأسمالها بـ 5.000.000 دج قابلة للتغيير في أي لحظة و ذلك بطلب من طرف المساهمين أو المكتتبين[1].

---

[1] أنظر: الأمر رقم 96/08 لـ 10 جانفي 1996 المتعلق بهيآت التوظيف الجماعي للقيم المنقولة، الجريدة الرسمية رقم 3 الصادرة بتاريخ 14 فيفري 1996.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

إن أهم الأهداف التي سعى إليها الإصلاح الاقتصادي لسنة 1988 يتمحور في وضع المؤسسات العمومية في نفس موضع المؤسسات الخاصة و إخضاعها لمنطق و قواعد السوق[1]، و لتكريس هذا المسعى، تم تأسيس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين ، وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات ، حيث ترتبط الضريبة على أرباح الشركات ارتباطا وثيقا بالشكل القانوني للأشخاص الخاضعين لها فشركات الأموال تخضع إجباريا لهذه الضريبة ، بينما تخضع شركات الأشخاص إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (I R G)[2] .

هذا النظام ليس مخصصا فقط للمكلفين المنتمين إلى شركات الأموال فقط، بل أنه يحق لشركات الأشخاص طلب الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وسوف نعرض كيفية تطبيق الضريبة على أرباح الشركات من خلال أربع عناصر أساسية تنحصر في مجال التطبيق، الوعاء الضريبي ،تصفية الضريبة وطريقة تسديدها.

أولا - مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

يرتبط مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات بثلاثة عوامل تتمثل في[3]:

- الشركات الخاضعة
- مبادئ إقليمية الضريبة
- القواعد الخاصة و الاستثنائية المتعلقة بالإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات.

1- الشركات الخاضعة للضريبة

بالرغم من شمولية مصطلح الضريبة على أرباح الشركات، إلا أنه يفرق بين الشركات من حيث خضوعها، فالبعض منها تخضع إجباريا بينما هناك شركات أخرى لا تخضع إلا بالتعبير عن إرادتها للخضوع إلى هذه الضريبة إذا رأت أن هذا النظام من الخضوع يحقق لها بعض المصالح.

وهناك صنف آخر من الشركات، في كل مرة يكون مستبعدا من الضريبة على أرباح الشركات، هذا الاستبعاد ربما يكون مؤقتا و ربما كذلك يكون غير محدود من حيث الفترة الزمنية و سوف نأتي على ذكر كل حالة إخضاع كما يلي:

---

(1) بلعزوز بن علي : محاضرات قي النظريات و السياسات النقدية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2004،ص 184.
(2) المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991،الجريدة الرسمية رقم 57 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1990.
(3) Brahim SANSRI: impôt sur les bénéfices des sociétés ،édition CHIHAB ،Algérie,1995,p13.

أ- الشركات الخاضعة إجباريا

يمكن تصنيف الشركات التي تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات إلى صنفين أولهما يتعلق بالشكل القانوني للشركة و ثانيها يتعلق بطبيعة نشاط تلك الشركة، كما يلي:

أ-1 حسب الشكل القانوني

تخضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الشركات التالية:

- شركات الأموال و التي تضم ما يلي:

ـ شركات المساهمة

ـ شركات ذات المسؤولية المحدودة

ـ شركات التوصية بالأسهم

ـ المؤسسات و الهيآت ذات الطابع الصناعي و التجاري

ـ الشركات المدنية المتكونة في شكل شركة أسهم

تستثنى شركات الاستثمار ذات رأس المال المتغير (SICAV) و الصندوق المشترك للتوظيف الجماعي (FCP) من مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات.

ب-2 حسب طبيعة النشاط

تخضع وجوبا كذلك الشركات التي تمارس بعض النشاطات للضريبة على أرباح الشركات مهما كان الشكل القانوني لهذه الشركة .

و تتمثل هذه النشاطات في:[1]

- عمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها و يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
- الذين يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، أو يقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى مشتري كل جزء أو قسم .
- الشركات التي تقوم بتأجير مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء كان الإيجار يشمل كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها فقط .
- الذين يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة (Adjudicataire de marché) و صاحب الامتياز و مستأجر الحقوق البلدية.

---

[1] المادة(12) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، مع آخر تعديل له إلى غاية 2006.

- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن و الأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا.
- الذين يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح.
- شركات الصيد التي تنشط في مجال الصيد، محتجزي السفن و مستغلي قوارب الصيد.

ب- الشركات الخاضعة اختياريا

من أجل توفير نفس المعالجة الضريبية للنتائج، فقد سمح المشرع لبعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي الخضوع للضريبة على أرباح الشركات .

في هذه الحالة يتم تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح السنوي[1] لدى مفتشية الضرائب المعنية ، و يعتبر هذا الاختيار نهائيا لا رجعة فيه (Irrévocable) مدى حياة الشركة .

و تتمثل الشركات التي يحق لها اختيار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات في:

- شركات التضامن (S N C)
- شركات التوصية البسيطة(SCS)
- شركات المحاصة (Sociétés en participation)

2- مبادئ إقليمية الضريبة

تحدد مبادئ الإقليمية للقانون العام شروط الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، و ذلك حسب خاصية الأرباح المحققة (أرباح اعتيادية أو ظرفية) أو مصدر تلك الأرباح (وطنية أو أجنبية) .

لكن في بعض الأحيان لا تحترم هذه المبادئ نتيجة لتطبيق الاتفاقيات، كاتفاقيات منع الازدواج الضريبي، أو بعض الأحكام الجبائية الأخرى، حيث تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر كما يلي :[2]

- الأرباح المحققة في شكل شركات، و العائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي، عند عدم وجود إقامة ثابتة.
- أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.
- أرباح المؤسسات التي و إن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين فهي تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.
- إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها في الجزائر و خارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه في عمليات الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين.

---

[1] أنظر:المادة (151) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] أنظر:المادة(137) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من خلال هذا التعريف نستخلص، أن الأرباح المحققة يجب أن يكون مصدرها وطنيا و ليس أجنبيا، حيث تستثنى هذه الأخيرة من الضريبة على أرباح الشركات و تكون خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي إلا في حالة ما إذا كان هناك أحكام جبائية خاصة في إطار الاتفاقيات الدولية.
بالإضافة كذلك إلى اعتيادية هذه الأرباح أي، لا يكون النشاط ظرفيا أو استثنائيا (مثل المعارض الدولية).

3- الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات

لقد وضع المشرع الضريبي بعض الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات على الاستثمار في نشاطات معينة، وفق السياسة العامة للاقتصاد، و كذا مراعاة الجانب الاجتماعي لبعض الفئات،و تنقسم الإعفاءات حسب محدوديتها في الزمن إلى ما يلي:

أ-الإعفاءات المؤقتة:

تستفيد النشاطات المعلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية السنوية أو المتعددة السنوات من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط، و ترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عن أولويتها التي تمارس في منطقة يجب ترقيتها إلى خمس (5) سنوات انطلاقا من بدء نشاطها .

عندما تمارس مؤسسة نشاطا معلنا عن أولويته في منطقة يجب ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، و تمارس في نفس الوقت خارج هذه المناطق فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها و رقم الأعمال الإجمالي[1].

ب-الإعفاءات الدائمة[2]:

تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.

المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التابعة لها .

مبلغ الإيرادات التي تحققها الفرق و الهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا .

الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي و الصناديق الجهوية التابعة له بالنسبة للعمليات المرتبطة بتأمين الأخطار الفلاحية باستثناء عمليات التأمين ذات الطابع التجاري .

كما تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات :

---

[1]Article 138 du code des impôts directs et taxes assimilées dans le paragraphe1:code des impôts directs et taxes assimilées, Ed BERTI, Alger, 2005.

[2] أنظر المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الثانية.

المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين باستثناء وكالات السفر و كذا الشركات المختلطة التي تمارس نشاطا في القطاع السياحي .

و تستفيد لمدة خمس (5) سنوات ابتداء من السنة المالية 1996 م عمليات البيع و الخدمات الموجهة للتصدير، عدا النقل البري و البحري و الجوي و إعادة التأمين و البنوك .

لا يمنح هذا الإعفاء إلا للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة بعنوان هذه العمليات، و ذلك وفق نفس الشروط و الآجال المنصوص عليها في المادة 142 من هذا القانون .

كما تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات، ابتداء من السنة المالية 1996 ، وكالات السياحة و السفر و كذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة .

و يشترط للاستفادة من أحكام الفقرة السابقة أن يتقدم المعنيون بالأمر إلى المصالح الجبائية المختصة شهادة تثبت إيداع تلك العائدات بالعملة الصعبة لدى بنك موطن بالجزائر.

ثانيا- تحديد الوعاء الضريبي

الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته[1].

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة، و تحسم الضريبة من الزيادات المالية و تضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، و يقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير، و الاستهلاكات المالية و الأرصدة المثبتة).

وبالتالي تحسب الضريبة على أرباح الشركات على أساس الربح الضريبي و ليس الربح المحاسبي الذي يظهر في الميزانية المحاسبية و يحدد ذلك الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والأعباء القابلة للخصم، والمسجلة حسب طبيعتها خلال السنة المالية، أما الربح الضريبي فهو عبارة على ذلك الربح المحاسبي مع إجراء بعض التعديلات، و يتضح ذلك من خلال العلاقة التالية:

الربح الضريبي = الإيرادات- الأعباء القابلة للخصم + الإستردادات - التخفيضات

ويمكن إبراز العناصر المكونة للربح الضريبي كما يلي:

---

[1]Article141 du code des impôts directs et taxes assimilées.

1- الإيرادات

هناك نوعين من النواتج ،عادية واستثنائية[1]:

أ- الإيرادات العادية:

تتمثل الإيرادات العادية في المبيعات من السلع، الأشغال المنجزة أو الخدمات المقدمة وتتعلق بسنة النشاط التي حصلت فيها عملية التسليم من طرف المؤسسة لزبائنها. ويجب كذلك إدخال المنتجات قيد الإنجاز في الإيرادات على أساس تكلفة إنتاجها، من أجل توحيدها مع الأعباء المتعلقة بهذه المنتجات.

ب- الإيرادات الإستثنائية: وتتمثل في:

ب-1- فائض القيمة المهنية: وهي عبارة عن فائض القيمة المحققة عند التنازل عن عناصر الأصول الثابتة (مباني،آلات، تجهيزات،قيم معنوية ......)، حيث تمثل الفرق بين سعر التنازل والقيمة المحاسبية الصافية وتحسب على الشكل التالي:

فائض القيمة المهنية = سعر التنازل – (سعر الحيازة – مجموع الإهتلاكات)

وتخضع نسبة من فائض القيمة المدمجة في الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات حسب مدة الإحتفاظ بالأصل ،كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (9): يبين التخفيضات الممنوحة على فائض القيمة المهنية

فائض القيمة المهنية	مدة الإحتفاظ بالأصل	نسبة فائض القيمة المدمج في الربح الخاضع للضريبة
طويلة الأجل	أكثر من (03) سنوات	%35
قصيرة الأجل	أقل من (03) سنوات	%70

المصدر: المادة 172 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2001.

والملاحظ أنه رغم التنازل عن الإستثمارات إلا أن المشرع الضريبي يمنح إعفاءا هاما يقدربـ65% إذا ما تجاوزت مدة الإحتفاظ بالأصل الثلاث سنوات ، وهذا ما يشجع المؤسسة على استبدال الآلات وتجهيزات الإنتاج ،خاصة مع التطور التكنولوجي السريع الذي يجعلها معرضة للتقادم في مدة زمنية قصيرة وغير ملبية لشروط السوق ومتطلباته.

---

[1] Brahim SANSRI :op.cit.,p23.

بالإضافة إلى أنه في حالة إلتزام المكلف بدفع الضريبة بإعادة استثمار فائض القيمة المهنية المحقق في أصول ثابتة قبل انقضاء أجل (03) سنوات منذ إقفال السنة المالية مساوي لمبلغ فائض القيمة المهنية مضافا إليه مبلغ الحيازة للإستثمارات المتنازل عنها ، فإن فوائض القيمة لا تدمج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ،مما يشجع المؤسسة على الإستثمار في أصول جديدة بأموالها الخاصة دون اللجوء إلى الإستدانة وهو كذلك تحريض غير مباشرعلى إحتجاز الأرباح الإستثنائية المحققة.

ب-2- فرق إعادة التقييم:

تستطيع كل الشركات والتنظيمات الخاضعة للقانون التجاري الجزائري ،أن تعيد تقييم أصولها العينية القابلة للإهتلاك، ويحسب فائض القيمة الناتج عن فرق إعادة التقييم عبر المراحل التالية[1]:

* حساب قيمة الأصل المعاد تقييمه = قيمة الأصل القديمة × معامل إعادة التقييم

* حساب مجموع أقساط الإهتلاك قبل إعادة التقييم

* حساب مجموع أقساط الإهتلاك بعد إعادة التقييم

* القيمة المحاسبية الصافية قبل إعادة التقييم= قيمة الأصل القديمة – مجموع الإهتلاكات قبل إعادة التقييم

* القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم= قيمة الأصل القديمة – مجموع الإهتلاكات بعد إعادة التقييم

* فائض القيمة = القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم- القيمة المحاسبية الصافية قبل إعادة التقييم.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية إعادة التقييم في الجزائر قد مرت بعدة مراحل إبتداءا من المرسوم التنفيذي رقم 90-103 الموافق ل 27 مارس 1990 ،وآخرها سنة 2006 من خلال التحيين الذي ينص على إمكانية إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر2005 وفي أجل لا يتجاوز31 ديسمبر2006.

يعفى فائض القيمة المهنية الناتج عن عملية إعادة تقييم الأصول من الضريبة على أرباح الشركات ،حيث يسجل في ميزانية المؤسسة كإحتياطي خاص في جانب الخصوم [2]،فينجم عنه إقتصاد ضريبي يعطي الإمكانية لإمتصاص خسائر السنوات السابقة ،أو الرفع في رأس المال الإجتماعي للشركة ،بالإضافة إلى إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

ب-3- الإيرادات المالية:

تخضع مختلف النواتج المالية للضريبة على أرباح الشركات وتتمثل هذه النواتج في:

---

(1)Brahim SANSRI:op.cit.,p27.
(2)voir article 186 du code des impôts directs et taxes assimilées.

- ü مـداخيل رؤوس الأمـوال المنقولـة المتأتيـة مـن الأسـهم ،الحصـص الاجتماعيـة والمـداخيل الموزعـة والتي غير مدمجة في الاحتياطيات أو في رأس المال.
- ü إيرادات الديون والودائع والكفالات.

ب-4- الإعانات :

تخضع الإعانات الممنوحة من طرف الدولة أو الجماعات المحلية للضريبة على أرباح الشركات وتعتبر كنواتج إستثنائية تدمج ضمن نتيجة الدورة ،حيث يوجد نوعين من الإعانات:

- ü **إعانات التجهيز[1]:**

وهي عبارة عن مساعدات مالية تسمح للمؤسسة بشراء إستثمارات ولاتدخل قيمة هذه الإعانات ضمن نتيجة الدورة للسنة الأولى من تحصيلها، ولكن إنطلاقا من الدورة الموالية في شكل أقساط إهتلاك مسجلة محاسبيا منذ تاريخ الحيازة على الإستثمار ،أما في حالة ما إذا كان الأصل غير قابل للإهتلاك،فإنه يقسم حسب قيمته إلى أقساط سنوية متساوية وفقا للمدة المحددة في بند عدم جواز التصرف في ذلك الأصل (clause d'inaliénabilité).

وفي حالة عدم وجود أي بند، تحدد المدة بـ (10) سنوات منذ تاريخ الحيازة، بالإضافة إلى أنه عند التنازل عن الإستثمارات المحصل عليها من خلال الإعانة قبل انقضاء مدة إستعمالها القانوني، فإن الجزء الباقي الذي لم يخضع للضريبة على أرباح الشركات يحدد القيمة المحاسبية الصافية لحساب فائض القيمة.

- ü **إعانات الإستغلال:**

وتمنح من أجل مواجهة بعض تكاليف الإستغلال، أو تعويضات ناجمة عن تدهور الأسعار،وتسجل كنواتج استثنائية تدمج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

2- الأعباء القابلة للخصم:

لكي تكون الأعباء قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، يجب توافر الشروط التالية [2]:

- v تدخل هذه الأعباء في إطار التسيير العادي للمؤسسة ولمصلحتها المباشرة.
- v تكون الأعباء حقيقية ومدعمة بمبررات كافية.
- v أن تكون مدرجة ضمن أعباء السنة التي تم تحميلها.
- v تؤدي إلى إحداث نقص في الأصول الصافية.

---

(1)Voir l'article 144 du code des impôts directs et taxes assimilées.
(2)Abdelghani Djahnine:la déductibilité des charges en matière de l'impôt sur les bénéfices des sociétés,mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé ,IEDF,kolea,2004,p23.

وتتمثل هذه الأعباء في ما يلي:

- مشتريات وإستهلاكات السلع واللوازم.

- الخدمات المقدمة من طرف الغير.

- مصا ريف النقل، وكذلك المصاريف المختلفة الخاصة بالتسيير.

- مصاريف العمال، بما فيها الأجور التي يتقاضاها الشركاء كل حسب صفته داخل الشركة سواءا كان شريكا مسيرا ذو أغلبية أو ذو أقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، أو مسير في شركة التوصية بالأسهم، أو شريك في شركة أشخاص تختار الخضوع لنظام (IBS)، أو عضوا في شركات المحاصة التي تختار نظام الخضوع للـ (IBS) .

- الضرائب والرسوم متمثلة في الرسم العقاري، رسم التطهير، الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي.

- المصاريف المالية:

وتتمثل في فوائد البنوك، الآجيو، مصاريف مالية أخرى خاصة بالقروض مقدمة في الجزائر أو خارجها.

- المصاريف المختلفة:

مثل أقساط التأمين إذا كان تسديدها من أجل ضمان المخاطر، وخاصة الإلزامية منها.

- الإهتلاكات:

وتتمثل في التناقص الذي يطرأ على قيمة الأصول عبر الزمن ، حيث يشمل نظام الإهتلاكات كل الأصول الثابتة ماعدا التي لا تتدهور قيمتها من خلال الاستعمال أو عبر الزمن.

وقد كان الإهتلاك الخطي قبل الإصلاح الضريبي هو الوحيد المعمول به ، ونظرا لمحدودية هذا النظام أدخل نظامي الإهتلاك المتزايد والمتناقص من أجل إعطاء صلاحيات لمسييري المؤسسات في إختيار نوع الإهتلاك المناسب للهيكل المالي للمؤسسة، خاصة المتناقص منه والذي يسمح للمؤسسة الأخذ بعين الإعتبار لمعطيات التضخم وسرعة تجديد الإستثمارات.[1]

- المخصصات:

وهي مبالغ تقتطع من نتيجة الدورة وذلك من أجل مواجهة خسائر أو أعباء محتملة في المستقبل،فمن الناحية الضريبية يجب تحديد طبيعة المخصصات عند التصريح السنوي في جدول خاص ملحق بالميزانية الجبائية لسنة تكوين المخصص مع ضرورة تقييدها في مختلف السجلات المحاسبية ،ويفرق المخطط المحاسبي الوطني بين ثلاثة أنواع من المخصصات هي:[2]

---

(1) عبد المجيد قدي:فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية-دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995،أطروحة دكتوراة،جامعة الجزائر،1995،ص189

(2) محمد بوتين:المحاسبة العامة للمؤسسة،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الخامسة،2005،ص 105

- مخصصات الخسائر المحتملة.
- مخصصات تكاليف توزع على عدة دورات مالية.
- مخصصات أخرى.

3- الإستردادات

وهي عبارة عن تلك التكاليف التي أدرجت في حساب الربح المحاسبي ، إلا أن مصلحة الضرائب قد ترفضها نهائيا لأنها لا تعتبر مصاريف استغلالية أو أنها تتجاوز الحد الأقصى الذي يسمح به قانون الضرائب ، كما قد ترفضها بصفة مؤقتة إلى أن يتم تسديدها .

بالنسبة للتكاليف التي ترفض مؤقتا تتمثل فيما يلي :

- الأتعاب الغير مسددة خلال السنة
- مصاريف التعامل التقني
- المصاريف المالية اتجاه الخارج

بالنسبة للمصاريف المرفوضة بصفة نهائية تتمثل فيما يلي :[1]

مختلف المصاريف و الأعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة في الاستغلال.

الهدايا المختلفة، باستثناء التي لها طابع إشهاري، ما لم تتجاوز قيمة الوحدة مبلغ 500 دج، و الإعانات و التبرعات عدا تلك الممنوحة نقدا أو عينا لصالح المؤسسات و الجمعيات ذات طابع إنساني ما لم تتعدى مبلغا قدره 20.000 دج سنويا.

مصاريف الاحتفالات بما فيها مصاريف الإطعام و الفندقة و العروض باستثناء المبالغ الملتزم بها و المثبتة قانونا و المرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة غير أنه يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية من أجل تحديد الربح الجبائي شريطة إثباتها في حدود 10 % من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين أو الطبيعيين و في حد أقصاه ثلاثة ملايين دينار جزائري (3.000.000 دج). و تستفيد كذلك من هذا الخصم النشاطات الثقافية المختصة فيما يلي :

ترميم المعالم الأثرية و العناصر التاريخية المصنفة، و تجديدها ورد الاعتبار لها و تصليحها و تدعيمها و إصلاحها .

ترميم التحف الأثرية و المجموعات المتحفية و حفظها.

توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي و المعنوي.

إحياء المناسبات التقليدية المحلية .

[1] المادة (169) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي عدلت و تممت من خلال المادة رقم (13) من قانون المالية لسنة 1998.

بالإضافة إلى ذلك فإن قاعدة حساب الأقساط السنوية للاستهلاك المالي القابلة للخصم تحدد فيما يخص السيارات السياحية بقيمة قدرها 800.000 دج في قانون المالية لسنة 1998 .

4- التخفيضات

عبارة على تلك الأعباء التي لم تدرج في حساب الربح المحاسبي، و تعتبرها مصلحة الضرائب كأعباء تطرح من إيرادات المؤسسة، هذه الأخيرة تتمثل في خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الخامسة.

و تشكل طريقة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أسلوب يساهم في فعالية هذه الضريبة بحيث يسمح بما يلي[1] :

ـ مكافحة التهرب الضريبي ، و ذلك من خلال رفض بعض التكاليف ووضع سقف لتكاليف أخرى .

ـ معرفة المقدرة التكليفية الحقيقية للمؤسسة.

ـ تشجيع الاستثمار و توسيعه من خلال تخفيف العبء الضريبي على المؤسسة نتيجة السماح بخصم خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الخامسة إذا لم تكن السنوات قادرة على امتصاص هذه الخسائر .

بعد دراسة الأعباء غير المدفوعة (Non décaissables) المتمثلة في الاهتلاكات و المؤونات، نلخص في الجدول التالي أهم الأعباء المخصومة جبائيا:

[1] ناصر مراد:الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003،منشورات بغدادي،الجزائر،بدون تاريخ، ص77.

ا لجـــــــدول رقم (10): يبين الأعبـــــاء المخـــصومة جبائـــيا

طبيعـة التكلفة	التعييـــــــــــــن	شـــــــروط الخصــــم	حـــــــدود الخصم
الاستهـــــلاكات	استهلاك البضاعة أو المواد الأوليـة	يجب أن تستعمل لأغراض المؤسسة و احتياجات نشاطـــها	/
الخــــدمات	نقـــل ،تكاليف الإيجار	يجب أن تخصص لفائدة المؤسســة	/
أعبـــــاء المستخدميـــن	أجـــور و رواتب المستخـــدمين، اشتراكات الضمان الاجتماعـــي	يجب ان توافـــق عملا فعليا، و أن تكـــــون غيــــــر مبالغ فيها	/
الأعبـــــاء الجبائيـــــة	ضرائب، رســـــوم، حقـــوق.	يجب أن تكون هذه الأعباء مهنيـــة و بالتالي تستثنى مثلا الضـــرائب الشخصية للمسيرين	لا يخصم الرســـم على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح الشركـــات، الغرامات الجبائيـــــة.
الأعبـــاء المالية	فـــوائد القروض المصرفيـــة	يجب أن تستعمل لصالح المؤسسة	ما عدا القروض الأجنبية
أعبـــــــاء مختلفة	الهدايا ذات الطابع الإشهــــاري	يجب أن لا تتجاوز قيمة الوحدة مبلغ محـــــدد	يجب أن لا تتعدى قيمـــة الوحـــــدة 500 دج
	هبات و مساعدات لفائدة هيئـــات و جمعـــيات خيـــريـــة	يجب أن لا يتجاوز مبلغها حدا معينا	يجـــب أن يقل مبلغها السنوي عن 20000 دج
	عـــــلاوات التـــأميـــن	يجب أن يكون دفعها من أجل التأمين عن الأخطار التـــي تتعرض إليها أصـــول المؤسسة	/
	المبالغ المخصصة لدعم و رعايـــة الأنشطـــة الثقافية و الرياضيـــة	يجب أن لا يكون مبالغ فيها، و في الحدود مبلغ معين، يجب تبريرهــا بـــوثائق	في حدود 10% من رسم الأعمال دون تجاوز قيمة 6000000 دج
	هبات لفائدة الهيئات و المـؤسسات المقيمة و المعتمدة في مجال البحث العلمي أو الجمعيات الهادفة للمنفعة العمومية.	أن لا يتجاوز مبلغها حدا معينا	في حدود 1% من الربح الخاضع للدورة المعينة
	مصاريف الاحتفالات، الاستقبال، الإطعام و الفندقة و العـــروض	تستوجب تبريرها و ارتباطـــها المباشر باستغـــلال المؤسســـة	/
أعبـــــاء غير مدفوعة	الاهتـــــــلاكات	تتعلق بإستثمارات مهتلكة تابعـــة للمؤسسة و تقييدها محاسبيا ، يحسب القسط السنوي على أســـاس تكلفة الشراء بما في ذلك: – TVA على عملية الشراء للأصول المستعملة فـــي عملية خاضعة للرســـم . – تكـــاليف الشراء	بالنسبة للسيارات السياحية يحدد أساس حساب القسط الســـنوي بقيمة وحدة : 800000 دج
	المـــــؤونات	يجب تقييدها محاسبيا و تبيانها فـــي كشف الأرصدة السنوية الخاصة بها و تقديرها موضوعيا .	/
أعبـــــاء استثنائيـــــة	خسائـــــــر	فـــي حدود الخمس سنوات اللاحقة	/

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المواد 170،169،168،و171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثالثا: تصفية الضريبة على أرباح الشركات:

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة نسبية حيث أنها تفرض على أساس نسبة معينة ، و في هذا المجال يميز القانون الضريبي بين ثلاثة فئات من المعدلات هي :

1- المعدل العادي

أدى الإصلاح الضريبي لسنة 1992 إلى تخفيض معدل الضريبة على الشركات من 50% في شكل BIC إلى 42% في شكل IBS ، و يعتبر هذا المعدل الأخير مرتفعا نوعا ما إذا قارناه بمعدل الدول الأخرى التي تتراوح بين 30% إلى 38% بصفة عامة ، و قد خفض معدل IBS إلى 38 % وفق المادة رقم 16 من قانون المالية لسنة 1994م ، ثم خفض إلى 30% وفق المادة رقم (14) من قانون المالية لسنة 1999 ، و يشكل التخفيض المتواصل في معدل الضريبة على أرباح الشركات إحدى الطرق المستعملة لتخفيض العبء الضريبي على المؤسسة قصد تشجيع الاستثمار و توسيعه .

2- المعدل المخفض

تخضع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل مخفض حدد بـ 25 % قبل الإصلاحات الضريبية ، ثم خفض ذلك المعدل إلى 5 % سنة 1992م ، و قد ارتفع إلى 33% سنة 1995م . إن ارتفاع معدل الضريبة المخصص للأرباح المعاد استثمارها إلى ذلك المستوى راجع إلى إشكالية التهرب الضريبي ، حيث المعدل السابق (5%) يشجع التهرب الضريبي ، إذ يصعب على إدارة الضرائب مراقبة تلك العملية لكن ذلك المستوى (33%) انعكس سلبا على مدى تحفيز المؤسسة لإعادة استثمار أرباحها ، لذلك تم تخفيض ذلك المعدل إلى 15% وفق المادة 14 من قانون المالية لسنة 1999م .

و للاستفادة من المعدل المخفض يجب على المؤسسة أن تراعي الشروط التالية : [1]

ـ يجب تخصيص الأرباح المعاد استثمارها في استثمارات عقارية و منقولة تنجز من أجل الحاجيات التنموية لهذه المؤسسات .

ـ يتعين على المؤسسات التي ترغب الاستفادة من النسبة المخفضة مسك محاسبة قانونية ، كما يتعين عليها أن تذكر بصفة متباينة في التصريح السنوي للنتائج ، الأرباح التي قد تخضع للنسبة المخفضة و يرفق التصريح بقائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها و تاريخ دخولها في الأصول و سعر تكلفتها .

ـ تحديد قائمة الأملاك العقارية المنقولة التي تمنح حق الاستفادة من المعدل المخفض عن طريق التنظيم.

و يمثل وضع المعدل المخفض تضحية ضريبية من أجل منح المؤسسة إمكانية أكبر للتمويل الذاتي ، لذلك فإنه يشكل أداة فعالة لإعادة استثمار أرباح المؤسسة و توسيع نشاطها ، مما ينعكس على فعالية النظام الضريبي .

---

[1] المادة رقم (142) من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

3- المعدلات الخاصة

تطبق المعدلات الخاصة على بعض المداخيل عن طريق الاقتطاع من المصدر على أرباح الشركات، و ذلك على عائدات رؤوس الأموال المنقولة، و كذلك على المداخيل التي تحققها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر و يتضح ذلك من الجدول التالي:

الجدول(11): يبين معدلات الاقتطاع من المصدر الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

الدخل الخاضع للاقتطاع من المصدر	معدل الاقتطاع	شكل الاقتطاع
*مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:		
مداخيل الديون ، الودائع و الكفالات .	%10	قرض ضريبي
مداخيل سندات الصندوق مجهولة الاسم .	%40	محررة من الضريبة
المبالغ التي تتقاضاها المؤسسات في إطار عقد إدارة الأعمال .	%20	محررة من الضريبة
* مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر:		
المبالغ المالية المدفوعة للمؤسسات الأجنبية للأشغال العقارية .	%24	محررة من الضريبة
المبالغ المالية المدفوعة للمؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات .	%24	محررة من الضريبة
المبالغ المدفوعة للمخترعين المقيمين بالخارج .	%24	محررة من الضريبة
المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية .	%10	محررة من الضريبة

المصدر:إعتمادا على المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة-الفقرة2-

من خلال المعدلات السابقة خاصة تلك المتعلقة بالمؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر، نلاحظ أن تلك المعدلات أقل من المعدل العادي، حيث يسعى المشرع إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي في الجزائر قصد المساهمة في إنعاش الاقتصاد الوطني.

بعد ما تعرفنا على مختلف معدلات الضريبة على أرباح الشركات ، نقوم بحساب قيمة الضريبة ، و ذلك بتطبيق العلاقة التالية :

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الضريبي x معدل الضريبة

من العلاقة السابقة نلاحظ أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة نسبية و ليست تصاعدية، كما أنها تفرض بمجرد تحقيق ربح أي لا يوجد حد أدنى معفى من الضريبة، لذلك فإنها تبتعد عن العدالة الضريبية.

رابعا- طريقة تسديد الضريبة على أرباح الشركات

إن دفع الضريبة على أرباح الشركات يتم على شكل ثلاث تسبيقات مؤقتة و رصيد التصفية و يتضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): يبين التسبيقات المؤقتة للضريبة على أرباح الشركات

التسبيق	قيمة التسبيق	أخر أجل لدفع التسبيق
التسبيق الأول	ضريبة سنة (ن –1)x30%	20 مارس سنة (ن + 1)
التسبيق الثاني	ضريبة سنة (ن –1)x30%	20 جوان سنة (ن + 1)
التسبيق الثالث	ضريبة سنة (ن –1)x30%	20 نوفمبر سنة (ن + 1)

المصدر: مراد ناصر،مرجع سابق،ص81.

*ن تمثل سنة الاستغلال

وتسجل قيمة كل تسبيق محاسبيا بتاريخ التسديد كما يلي:[1]

رقم الحساب			المبالـــــــــالغ	
464		تسبيقات على الضرائب و الرسوم	×	
	48	نقديـــــــــات		×

[1]Med zine Khafrabi: comptabilité des sociétés,édition BERTI,Alger,2006,p11

في الأخير تقوم الشركة بدفع رصيد التصفية في نفس الوقت مع إيداع التصريح السنوي لدى مفتشية الضرائب (أي في 12/31 من السنة الموالية)، و قيمة هذا الأخير تستخرج من العلاقة التالية:

رصيد التصفية = ربح سنة ن X 30% ــ مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة

من خلال العلاقة السابقة توجد إمكانية حدوث ثلاث حالات و هي:

ـ مجموع التسبيقات يساوي الضريبة المستحقة في هذه الحالة رصيد التصفية يكون منعدما.

ـ مجموع التسبيقات أصغر من الضريبة المستحقة

في هذه الحالة رصيد التصفية يكون موجب لذلك توجد تسوية و يجب دفع قيمة ذلك الرصيد كآخر أجل في 20 / 04 / ن + 2 .

ـ مجموع التسبيقات أكبر الضريبة المستحقة

في هذه الحالة رصيد التصفية يكون سالبا لذلك توجد تسوية بحيث يسترجع ذلك الرصيد أو يعتبر كتسبيق للسنوات القادمة .

ويشكل وجود ثلاث (3) تسبيقات في دفع الضريبة على أرباح الشركات إحدى العوامل المساعدة في تخفيف الضغط على خزينة المؤسسة .

المطلب الثالث:المعالجة الضريبية للأرباح الموزعة

كما هو معلوم تمثل الأرباح الموزعة على الشركاء، تلك المبالغ المقتطعة من الربح الصافي للدورة المالية أي بعد الإقتطاع الضريبي والإحتياطيات.

تعرف هذه الأرباح الموزعة محاسبيا وجبائيا بعائدات الأسهم ، والتي تمثل حصص الربح الموزعة من إجمالي الأسهم، وتحدد الجمعية العامة كيفيات دفع الأرباح المصادق عليها في أجل أقصاه تسعة أشهر بعد إقفال السنة المالية ، ويجوز تمديد هذا الأجل بقرار قضائي . ويتم الدفع بعدة طرق أهمها التسجيل في الحسابات الجارية للشركاء ، وفي الواقع لا يوجد أي إلزام قانوني لكيفية توزيع معينة بل يكون التوزيع بناءا على قرار مجلس الإدارة .[1]

أولا- المفهوم الجبائي للأرباح الموزعة:

تتمثل الأرباح الموزعة حسب القانون الضريبي فيما يلي[2]:

- § الأرباح أوالإيرادات غير المدرجة في الإحتياطيات أو رأس المال
- § المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح.
- § الإيرادت الناتجة عن توظيف رؤوس الأموال

[1] أنظر المادة 724 من القانون التجاري.

[2] Voir les articles 45,46et49 du code des impôts directs et taxes assimilée.

- القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة
- المكافآت والإمتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها.
- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لآداء خدمة أو التي يعد مبلغها مبالغا فيه.
- أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم.
- النتائج رهن التخصيص للشركات التي لم تكن خلال فترة مدتها ثلاث (3) سنوات ،محل تخصيص إلى رأسمال المؤسسة.
- أرباح و إحتياطيات الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات والذين أصبحوا غير معنيين بهذه الضريبة.

لكن من المهم التمييز بين نوعين من التوزيعات من الناحية الجبائية:[1]

1- التوزيعات النظامية:

تتمثل في عائدات الأسهم من الأرباح التي تقرر دفعها بناءا على جمعية عامة عادية للشركاء بالتناسب مع حصصهم حسب الكيفيات المنصوص عليها في القانون الأساسي للشركة.

تقتطع هذه الأرباح الموزعة من الربح الصافي أو من الاحتياطيات المكونة سابقا، و يمكن أن يأخذ التوزيع شكل امتيازات عينية مثل توزيع المخزون على الشركاء، كما أنه من الممكن أن يتم توزيع نظامي لبعض المداخيل الاستثنائية على الشركاء في حالة تعديل العقد الاجتماعي خاصة فيما يخص تخفيض و إهتلاك رأس المال.

2- التوزيعات غير النظامية:

تشكل التوزيعات غير النظامية تجاوزا للمفهوم القانوني لتوزيع الأرباح المنصوص عليه في القانون الضريبي، و عليه فإنه لردع مثل هذه التجاوزات التي تشكل نمطا من الأنماط التهرب الضريبي.

يمكن أن نميز بين نوعين من التوزيعات غير النظامية:

---

[1] Ministère des finances, Direction Générale Des Impôts: Guide de Vérificateur,éditions du sahel,Alger,1997,p62.

أ- التوزيعات الخفية:

يمكن للشركة أن تقوم بإجراء توزيعات خفية عندما تتنازل بطريقة غير منظمة عن جزء من الأرباح كالتسبيقات دون فوائد، أو في حالة تحملها لأعباء غير مخصومة جبائيا من نتيجتها الخاضعة.

لذا فإنه في إطار مراقبة جبائية يمكن للإدارة أن تطلب تفسيرات و بيانات في شأن أعباء محاسبية مبالغ فيها كالإهتلاكات و المؤونات.

فإذا تم إدراج نفقة شخصية لأحد مسيري الشركة، ضمن الأعباء المخصومة من النتيجة فانه لن تخضع النفقة المعاد إدماجها على أرباح الشركات فحسب بل يتم إخضاع المسير شخصيا على مبلغها في المداخيل المنقولة بسبب توزيعها غير النظامي بالإضافة إلى غرامات الوعاء المتعلقة بذلك.

تنص المادة 46- 4 مــن قانـــــون الضرائب المباشــــرة و الرسوم المماثلة أنه: " تعتبر خفية المداخيل الموزعة، القروض أو التسبيقــــــات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة و إمـــــا بواسطة شخص أو شركة."

فعوض أن توزع الشركة أرباحا، تمنح للشركاء تسبيقات دون فوائد وبدون عوض، يعني أنه لا ينجم عن هذه المبالغ أي تسديد. إن المعالجة الجبائية لهذه العملية تكون بإخضاع الشركاء كما لو أنهم تحصلوا فعلا على مدا خيل موزعة و اعتبار التسبيقات أعباء غير مخصومة جبائيا.

ب- التوزيعات الغير معلن عنها:

نكون بصدد التكلم عن التوزيعات غير المعلن عنها عندما لا تظهر المؤسسة أسمـــاء المستفيدين من عملية التوزيع في الوثائق و المستندات المحاسبية و التصريحات الجبائية . فعند إجراء مراقبة جبائية وتتضح للإدارة الجبائية وجود هذه العملية فإنه تطبق إجراءات صارمة على الشركة و على المستفيدين.

فبالنسبة للشركة، ترفض الأعباء المتعلقة بالمكافئات غيـــر المعلن عنها و غير المثبتة محاسبيا و يتم إدماجها في الربح الصافي الخاضع.

أما بالنسبة للمستفيد غير المعلن عنه تفرض الضريبة على المبلغ المكافأة التي تحصل عليها، إذا لم يكشف عن هويته تطبق الإجراءات المذكورة في نص المادة **194** من قانون الضرائب المباشرة كما يلي :" تخضع الشركات و الأشخاص المعنيون الآخرون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير. المبالغ المذكورة في هذه المادة إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة **176** لدفع غرامة جبائية . تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل على المبالغ المدفوعة أو الموزعة."

لذلك فإن التسيير الجبائي الأمثل للتوزيعات يمكن أن يعود بالنفع على المؤسسة عوض اللجوء إلى ممارسات غير قانونية تعرض خزينتها إلى خطر مالي كبير.

ثانيا- آليات خضوع الشركاء:

لقد عرف نظام خضوع الشركاء للضريبة على الأرباح الموزعة آليتين مختلفتين، أولهما كان معمولا بها قبل سنة 2003، حين كان يتعرض الشركاء إلى ازدواج ضريبي قانوني و إقتصادي في آن واحد، أما بعد ذلك فقد أصبحت الأرباح الموزعة على الشركاء تعالج من خلال آلية ثانية تختلف عن الأولى، حيث أدت إلى إلغاء الإزدواج الضريبي القانوني أما الإقتصادي منه فبقي قائما، و هذا ما سوف نتعرض إليه عبر الآتي من خلال إبراز المعالجة الضريبية للأرباح الموزعة على الشركاء خلال المرحلة الأولى قبل سنة 2003، و المرحلة الثانية بعد سنة 2003، مع محاولة تقييم الأساليب التي كان يستعملها المشرع من أجل التخفيف من حدة الإزدواج الضريبي.

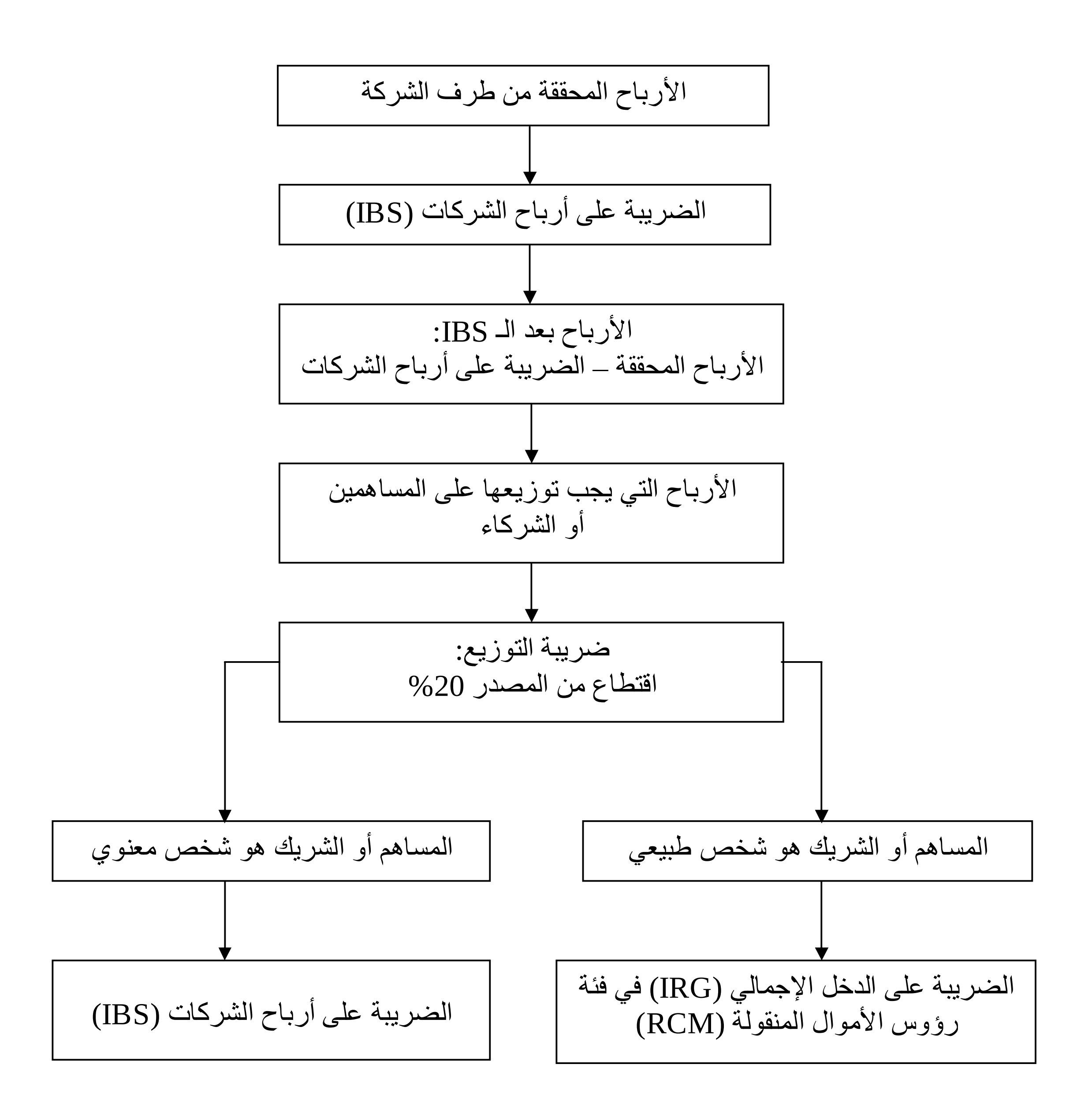
1- المرحلة الأولى: قبل سنة 2003

عند تحقيق الأرباح من طرف الشركات فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات في المرحلة الأولى، و تخضع الأرباح عند توزيعها الفعلي على الشركاء أو المساهمين للضريبة على الدخل الإجمالي عبر مرحلتين:

ـ الأولى عند توزيع الأرباح حيث تقتطع من المصدر نسبة 20% من الأرباح المحققة (أرباح التوزيع).

ـ الثانية عند حساب الضريبة السنوية على الدخل الإجمالي، حيث تدمج الأرباح المقبوضة من طرف كل شريك أو مساهم في دخله الإجمالي عبر الجدول التصاعدي هذا في حالة ما إذا كانت الأرباح مقبوضة من طرف أشخاص طبيعيين، أما من طرف الأشخاص المعنويين فهم يخضعون بدورهم للضريبة على أرباح الشركات IBS، و يمكن أن نوضح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1):آلية خضوع أرباح الشركات قبل 2003

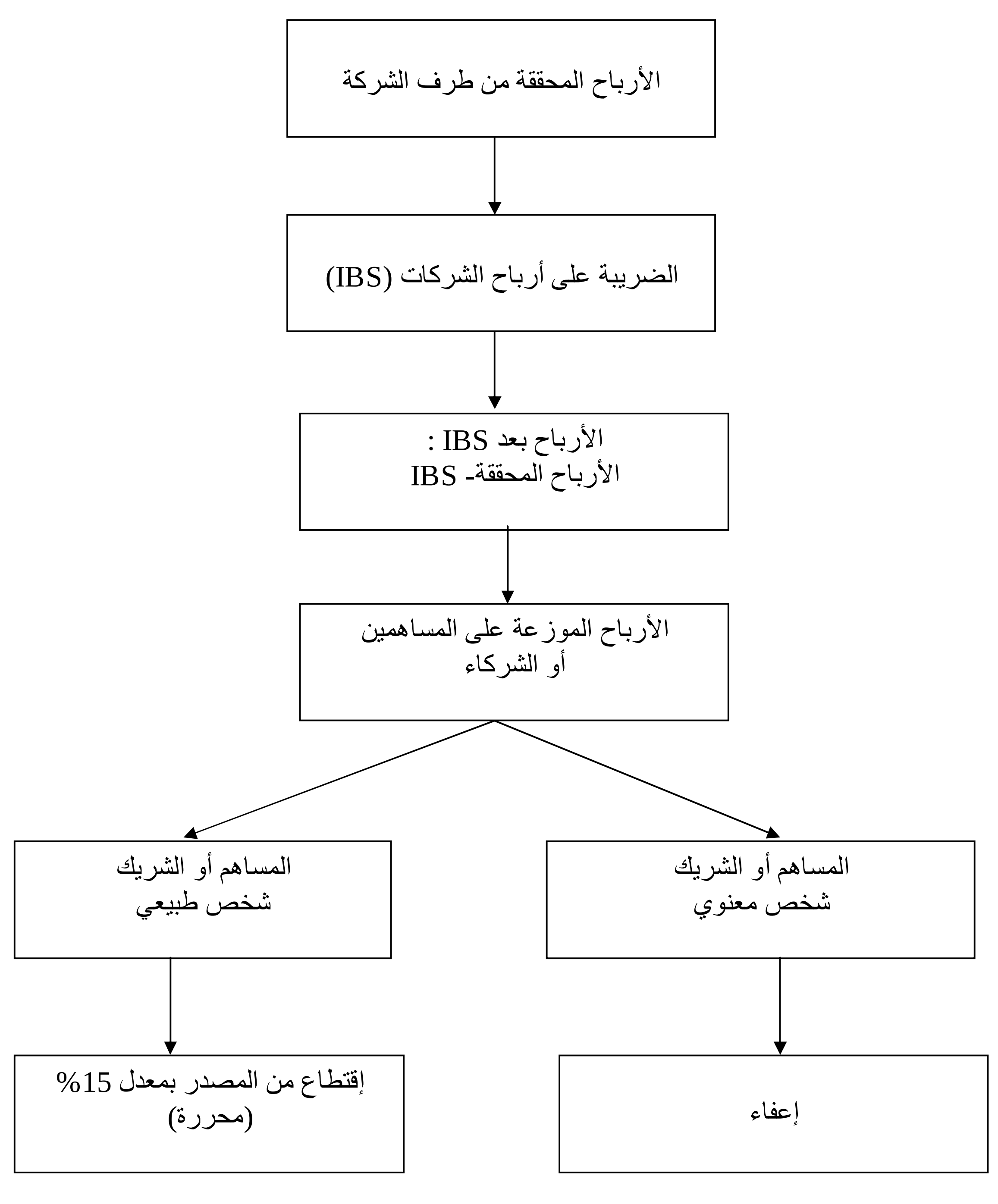


المصدر:

Ministère des Finances, Direction Générale des Impôt: Guide pratique du contribuable,Alger print ,Alger,2001,p25.

أما الآلية الحالية لخضوع أرباح الشركات فيمكن توضيحها في الجدول أدناه:

الشكل رقم (2):الآلية الحالية لخضوع أرباح الشركات



المصدر:

Ministère des finance, Direction Générale Des Impôt : Guide Pratique du Contribuable, Alger Print, 2003, Page 26.

المبحث الثالث: الطرق التقنية لمعالجة الإزدواج الضريبي

في ظل الآليتين السابقتين للمعالجة الضريبية للأرباح الموزعة، عمد المشرع إلى إدخال تقنيات من أجل التقليل من عبء الإزدواج الضريبي وتعرف هذه التقنيات بالقرض الضريبي، الرصيد الجبائي،الإقتطاع المحرر من الضريبة.

المطلب الأول : القرض الضريبي

لقد عمل المشرع الجزائري على التخفيف من حدة الإزدواج الضريبي للأرباح الموزعة من خلال تقنية القرض الضريبي، حيث يعرف كما يلي:

1- تعريف القرض الضريبي:

هو عبارة عن تقنية تسمح بإنقاص المبلغ المقتطع من المصدر حيث أنها تطبق كذلك على جميع المداخيل الأخرى التي يمنحها المشرع الحق في القرض الضريبي وسوف نوضح ذلك من خلال الأمثلة التالية[1]:

مثال 1 : يحقق شخص أرباحا تجارية تقدر بـ 210.000 دج ويحقق مبلغ خام يقدر بـ 40.000 دج كحصص موزعة(عوائد)، فتحسب الضريبة على دخله الإجمالي كما يلي :

- الاقتطاع من المصدر عن الحصص الموزعة : 40.000 x 20 % = 8.000 دج وتعتبر. 8.000 دج كقرض ضريبي.
- الدخل السنوي الخاضع : 210.000 + 40.000 = 250.000 دج
- حساب الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال تطبيق الجدول التصاعدي الآتي :

الجدول رقم(13): يبين الجدول التصاعدي بالشرائح لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة (%)
لا يتجـــاوز 60.000	%0
من 60.001 إلى 180.000	%10
من 180.001 إلى 360.000	%20
من 360.001 إلى 720.000	%30
من 720.001 إلى 1.920.000	%35
أكثـــــر من 1.920.000	%40

المصدر : المادة 104من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

---

[1] Mustapha Zikara: Réflexion sur les techniques d'élimination de la double imposition interne en droit fiscal algérien ou du crédit d'impôt et de l'avoir fiscal, bulletin des services fiscaux N° 20,Alger print,Alger,juin2000,p16.

الضريبة على الدخل الإجمالي =: 60.000 x 0% = 0 دج

120.000 x 10% = 12.000 دج

70.000 x 20% = 14.000 دج

250.000 26.000 د ج

الضريبة المستحقة = 26.000 – 8.000 = 18.000 دج

في هذه الحالة، نلاحظ أن تقنية القرض الضريبي قد ألغت تماما أثر الإزدواج الضريبي للأرباح الموزعة بحيث أنه لو تم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي دون إدماج الأرباح الموزعة لوجدنا نفس مقدار الضريبة المستحقة.

مثال 2 : لنفترض أن شخص متزوج يحقق أرباحا تجارية تقدر بـ 180.000 دج ويحقق كذلك أجرا شهريا صافيا يقدر بـ 9.750 دج (أجر خام يساوي 10.000 دج منقوصا منه 250 دج كاقتطاع من المصدر).

القرض الضريبي في هذه الحالة يكون مساو لمبلغ الاقتطاع من المصدر مضافا له التخفيض بمبلغ 250 دج (على أساس أن الشخص متزوج) فيصبح مبلغ القرض الضريبي مساو لـ 500 دج.

- الدخل السنوي الخاضع للضريبة = 180.000 + (10.000 x 12) = 300.000 دج
- الضريبة على الدخل الإجمالي المقدر بـ 300.000 دج بعد إخضاعها للجدول التصاعدي : 36.000 دج.
- الضريبة المستحقة الدفع = 36.000 – (500 x 12) = 30.000 دج.

مثال 3 : إذا حقق شخص أرباح تجارية بمبلغ 180.000 دج وفوائد صافية متأتية من دفتر للادخار تقدر بـ 216.000 دج (مبلغ خام بـ 220.000 دج منقوصا منه 4000 كاقتطاع من المصدر).

يحتسب القرض الضريبي عن الجزء الأكبر من 200.000 بنسبة 10% أي :

(220.000 – 200.000) x 10% = 2.000 دج

- الدخل السنوي الخاضع للضريبة = 180.000 + (220.000 – 200.000[*]) = 200.000 دج
- بعد إخضاع الدخل السنوي للجدول التصاعدي نجد :

الضريبة على الدخل الإجمالي = 6.000 دج

الضريبة المستحقة الدفع = 6.000 – 2.000 = 4.000 دج

يتضح من خلال الأمثلة السابقة أن تقنية القرض الضريبي بصفة عامة تلغي في بعض الأحيان أثر الإزدواج الضريبي إذا كان مقدار الضريبة النسبية يقع في نفس الشريحة عند حساب الضريبة على

[*] - يجب إنقاص المبلغ الذي خضع بمعدل 1% محررة من الضريبة.

الدخل الإجمالي ،أما في حالة أرباح الشركات والأرباح الموزعة فبإمكانه التخفيف من أثر الإزدواج الضريبي إلا أنه لايلغيه بالكامل لذلك أدخل عليها المشرع تقنية الرصيد الجبائي.

المطلب الثاني :الرصيد الجبائي:تعريفه وأنواعه

1-تعريف الرصيد الجبائي

يعرف الرصيد الجبائي على أنه عبارة عن دخل وهمي و في نفس الوقت قرض ضريبي يمنح على الحصص من الأرباح الموزعة (Dividendes)[1].

حيث يعتبر دخلا بصفته يدرج ضمن الوعاء الضريبي الخاضع من أجل حساب الضريبة السنوية على الدخل الإجمالي (IRG) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، و الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بالنسبة للأشخاص المعنويين، و يعتبر مبلغ الرصيد الجبائي وهميا ذلك لأنه يحسب على أساس معدل محدد مسبقا، يسمح بإعادة تشكيل مبلغ الحصص من الأرباح الخاضعة للضريبة و الموزعة على الشركاء أو المساهمين، ثم يخصم مبلغ الرصيد الجبائي من الضريبة المستحقة.

بدأ العمل بتقنية الرصيد االجبائي لسنة 1993، و ذلك بتطبيق أحد المعدلات المقررة بواسطة القانون على المداخيل التي لها الحق في الإستفادة من ذلك، و الهدف من الرصيد الجبائي هو التخفيف من حدة الإزدواج الضريبي للأرباح الموزعة إما على الشركاء أو المساهمين سواءا كانوا أشخاص معنويين أو طبعيين[2].

2- أنواع الرصيد الجبائي:

يوجد نوعان من الرصيد الجبائي الأول خاص بالأشخاص المعنويين والثاني يخص الأشخاص الطبيعيين

أ- الرصيد الجبائي الخاص بالأشخاص المعنويين:

كان المعدل عند اعتماد الرصيد بالنسبة للأشخاص المعنويين (الشركات) يقدر بـ 30%، و بعد ذلك حدد المعدل ب 60%، و قد أعتمد في تطبيقه بالأساس نتيجة المعادلة التالية:

$$\frac{\text{معدل الضريبة على أرباح الشركات (IBS)}}{\text{100- معدل الضريبة على أرباح الشركات (IBS)}} \times 100$$

---

[1] Mustapha Zikara:op.cit.,p18.

[2] Ministère des finances, Direction Générale Des Impôts: Guide fiscal des investisseurs,Alger print,Alger,1997,p39.

ففي سنة 1994 كان معدل الضريبة على أرباح الشركات يقدر ب 38% و نتيجة لتطبيق هذه المعادلة يعطينا معدل يقدر بـ 61,29%، مقرب إلى العشرات الدنيا (dizaine inférieur) و هو ما يعادل 60%.

و قد أعتمدت هذه المعادلة كذلك، عندما انخفض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 38% إلى 30% ، لتصبح نسبة الرصيد الجبائي تعادل 42%.

بمقتضى قانون المالية لسنة 1994 يمنح الرصيد الجبائي على الحصص المقبوضة من طرف الشركات الأم على حسب مساهماتهم في رأس مال الشركات التابعة الأخرى و ذلك في إطار تجمع الشركات[1]، وقبل إبراز كيفية الإستفادة من الرصيد الجبائي، يجب أولا التعرف على المبادئ العامة التي يرتكز عليها نظام تجمع الشركات من الناحية الجبائية.

أ-1-المفهوم الجبائي لتجمع الشركات :

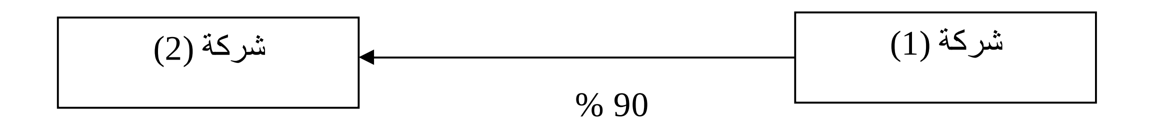
في المفهوم الجبائي "تجمع الشركات" يعني به كل كيان إقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى واحدة منهم "الشركة الأم" (Société mère)، و تتحكم في شركات أخرى تسمى أعضاء (membres) و لا تكون هذه الأخيرة تحت تبعيتها إلا بإمتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من رأس المال الإجتماعي، و الذي لا يكون ممتلكا كليا أو جزئيا من طرف الشركات الأعضاء أو بنسبة 90% فما أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أخذ طابع الشركة الأم[2].

من خلال التعريف يمكن تلخيص شروط الإستفادة من نظام يجمع الشركات كما يلي:

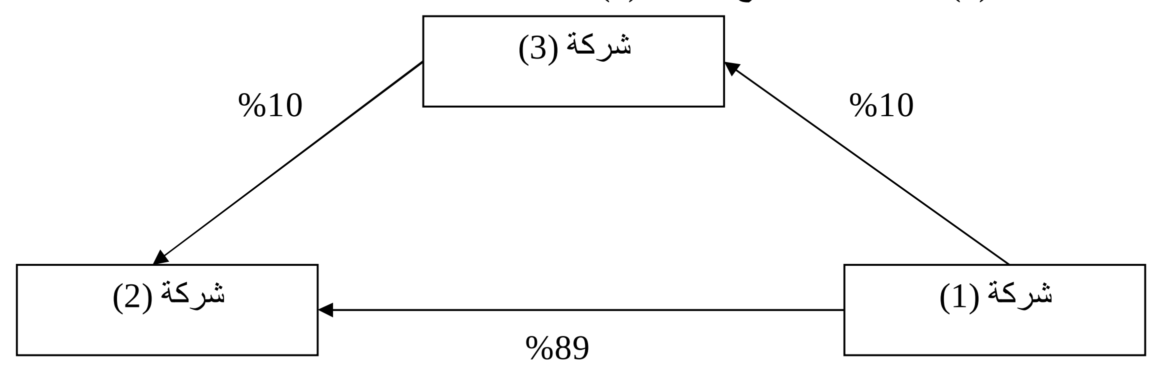
- تستفيد الشركات ذات الأسهم فقط من نظام تجمع الشركات و بالتالي تستثنى الشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد و شركات الأموال الأخرى.
- يجب أن يكون راس المال الإجتماعي مملوكا بشكل مباشر (و ليس بواسطة شركات أخرى) على الأقل نسبة 90% من طرف الشركة الأم، و يمكن توضيح ذلك المثال التالي من خلال الشكلين التاليين[3]:

---

(1)Ministère des finances,DGI:circulaire N°04 du 25 avril1994.
(2)Article 138 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.
(3) Ministère des finances,DGI:Guide Pratique du contribuable,Alger print,2001,p42.

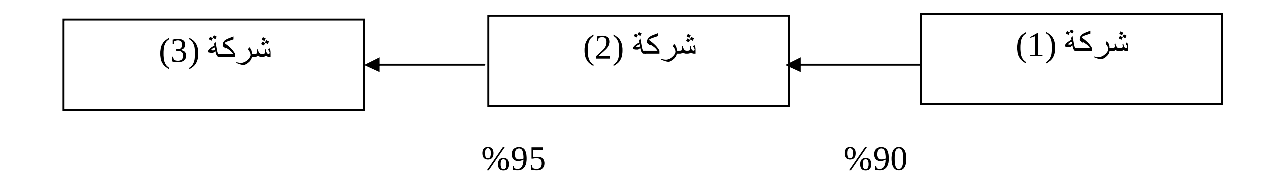


يمكن للشركة (1) أن تشكل تجمعا مع الشركة (2) لأنها تملك على الأقل 90 % من رأسمالها.



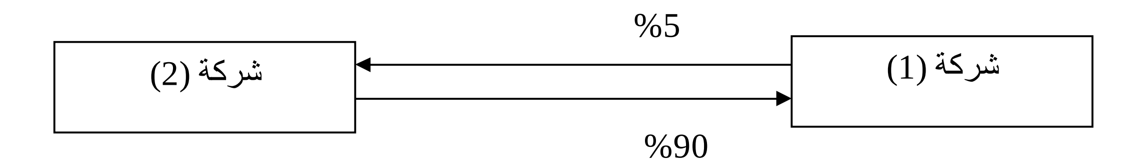
يمكن للشركة (1) أن تشكل تجمعا مع الشركة (3) بينما لا يمكنها تشكيل تجمع مع الشركة (2) لأنها لم تصل إلى حد الإمتلاك المباشر ل 90% و هذا رغم امتلاكها لـ 10% بواسطة الشركة (3).

• لا يمكن إمتلاك رأس المال الإجتماعي للشركة الأم بشكل مباشر بنسبة 90% منه أو أكثر من طرف شركة ثالثة على شكل الشركة الم، و يمكن توضيح ذلك بواسطة الشكل التالي:

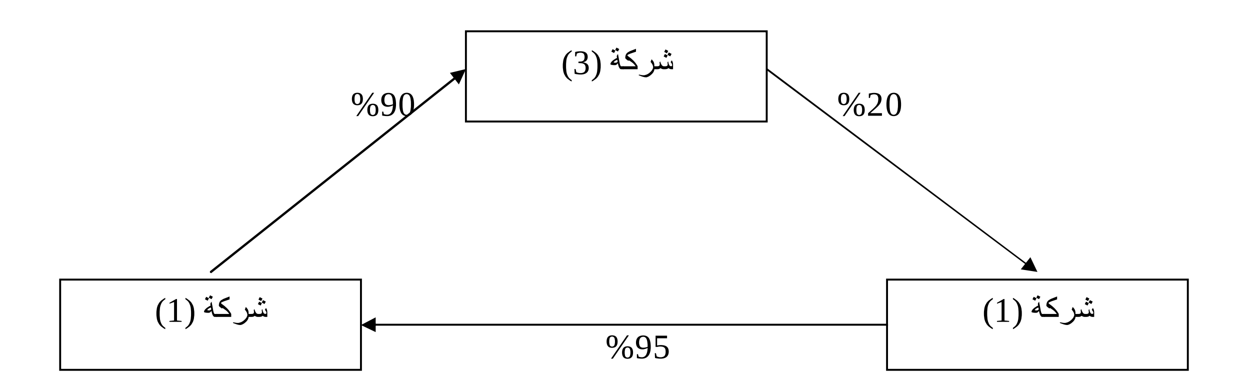


لا يمكن للشركة (2) أن تشكل تجمعا مع الشركة (3) حتى و لو ملكت أكثر من 90% من رأسمالها.

• لا يمكن للشركات الأعضاء أن تملك رأسمال الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة كليا أو جزئيا و الشكلين الآتيين يوضحان ذلك:



من خلال الشكل نجد أنه لا يمكن للشركة (1) أن تشكل تجمعا مع الشركة (2) حتى و لو ملكت أكثر من 90% من رأسمالها، لأن الشركة (2) تملك 90% من رأس مال الشركة (1) بصفة مباشرة.



لا يمكن للشركة (1) أن تشكل تجمعا مع الشركة (2) لأن هذه الأخيرة تملك جزءا من رأسمالها بطريقة غير مباشرة.

• يجب أن لا يتعلق العمل الرئيسي للشركة بميدان النقل و لا بتحويل أو تسويق المحروقات و مشتقاتها، و كنتيجة لذلك تستبعد الشركات البترولية و الشركات الأخرى التي يتعلق نشاطها بالموضوع المذكور.

• يجب أن تكون علاقات الشركة منصوصا عليها حصرا من طرف القانون التجاري حيث لا يمكن للشركات القابضة و الشركات العمومية الإقتصادية التي تملك الشركات القابضة رأسمالها أن تشكل تجمع الشركات[1]

• لا يمكن إلا للشركات التي حققت نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين أن تندمج في المجموعة، و في هذا الخصوص لا يؤخذ بعين الإعتبار كل من العجز المؤجل و النواتج خارج الإستغلال (باستثناء فوائض القيمة لعملية إعادة التقويم الفعلي المدمجة في الأرباح الخاضعة للضريبة).

أ-2-شروط الإستفادة من الرصيد الجبائي:

يمكن حصرشروط الإستفادة من الرصيد الجبائي فيما يلي:

- **شروط متعلقة بالشكل القانوني والجبائي للشركات:** حيث لاتستفيد من الرصيد الجبائي إلا شركات الأموال فقط والتي خضعت للضريبة على أرباح الشركات بمعدل عادي، بمعنى أنه تستثنى الأرباح الموزعة التي خضعت للمعدل المخفض وكذلك شركات الأشخاص التي طلبت الخضوع لنظام الضريبة على أرباح الشركات.

---

(1) أنظر: الأمر 95- 25 الموافق لـ 1995/09/25 والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، الجريدة الرسمية رقم 55 الصادرة بتاريخ 27 سبتمبر 1995.

- **شروط مرتبطة بشكل وملكية سندات المساهمة :** يجب أن تحمل السندات المملوكة من طرف الشركة الأم الشكل الإسمي، وموضوعة لدى بنك الجزائر،أو أي مؤسسة مالية أخرى معتمدة من طرف الإدارة الجبائية .
- **شروط متعلقة بالإكتتاب والإحتفاظ بسندات المساهمة:** يجب أن تتعهد الشركة بالإحتفاظ بسندات المساهمة لمدة عامين على الأقل ،في حالة عدم طرحها للإكتتاب العام.غير أن الإحتفاظ بسندات المساهمة يفقدها خصوصية القابلية للتحويل[1].
- **شرط الحد الأدنى من نسبة المساهمة:** للإستفادة من الرصيد الجبائي يجب أن تحوز الشركة على نسبة 10% على الأقل من رأسمال شركة أخرى.

أ-3-آلية عمل الرصيد الجبائي:

من أجل معرفة آلية عمل الرصيد الجبائي الممنوح للأشخاص المعنويين ،سوف نستعين بالمثال التالي :

حققت شركة أرباحا تقدر بـ 3500000 دج بما فيها 500000دج كعوائدأسهم(dividendes) من شركة أخرى، ولمعرفة الضريبة المستحقة على العوائد نقوم بإجراء العمليات التالية:

- **حساب الرصيد الجبائي:**

210000 = %42×500000دج

- **دمج الرصيد الجبائي في الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات:**

3710000=210000+3500000 دج

- **حساب الضريبة على أرباح الشركات:**

11130000 =%30×3710000 دج

- الضريبة المستحقة:

903000 = 210000-1113000 دج

ففي غياب تقنية الرصيد الجبائي كان من الواجب على الشركة تسديد مبلغ 1050000 دج أي (3500000×30%) ، وبالتالي فقد خففت هذه التقنية من حدة الإزدواج الضريبي على الشركات.

غير أنه حسب الشرط المستحدث سنة 1994 أين تستثنى الشركات التي استفادت من الرصيد الجبائي جراء مساهمتها في رأس مال شركات أخرى يجعل من حالة الإزدواج الضريبي قائمة .

ب-الرصيد الجبائي الخاص بالأشخاص الطبيعيين:

يشترط للإستفادة من الرصيد الجبائي مايلي[2]:

• يجب أن تكون التوزيعات من طرف شركات جزائرية.

•المقر الإجتماعي أو الموطن الحقيقي للمستفيد في الجزائر.

---

[1] Mustapha Zikara:op.cit,p21

[2] Ministère des finances,DGI:fiscalite des valeurs mobilieres,Alger print ,alger,2001,p21.

• تكون النتائج الموزعة وفق قرار التنظيمات المؤهلة داخل الشركة.

• تكون الشركة الموزعة خاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

• لا تقبل التوزيعات الخاصة بالنتائج التي تجاوزت الثلاث سنوات عن تحقيقها.

من أجل معرفة آلية عمل الرصيد الجبائي بالنسبة للأشخاص الطبيعيين ،نستعين بالمثال التالي:

قررت شركة ذات مسؤولية محدودة وذات الشخص الوحيد توزيع أرباحها بالكامل لسنة 2001.

ــ الربح المحقق من طرف الشركة:800000دج

ــ الضريبة على أرباح الشركات= 240000دج

ــ الربح القابل للتوزيع=560000دج

ــ العوائد الصافية الموزعة=560000دج

ــ قيمة ضريبة الإقتطاع من المصدر(القرض الضريبي20%)=112000دج

ــ مبلغ الرصيد الجبائي المرتبط بالربح الموزع (25%)=140000دج

ــ المجموع الخام الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالى= 560000+140000=700000دج

ــ الضريبة على الدخل الإجمالي = 54000دج(حسب الجدول التصاعدي)

ــ الضريبة الصافية المستحقة = 54000- 11200= - 58000دج.

بما أن النتيجة سالبة فإنها تعتبر معدومة وبالتالي لايسدد المكلف أي ضريبة إضافية.

من الواضح أن ميكانيزم الرصيد الجبائي والذي كان معمولا به إلى غاية سنة 2002 يحتوي على مجموعة من النقائص والسلبيات تجعله لا يفي بالغرض والمتمثل في إلغاء الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات الخاضعة للـIBS ويمكن تعداد هذه النقائص في النقاط التالية:

ـ طريقة حسابه معقدة شيئا ما خاصة عندما تكون مداخيل الشركاء من أصناف مختلفة .

ـ إستعمال آلية القرض الضريبي على الأرباح الموزعة قبل حسم مبلغ الرصيد الجبائي مما يجعل هذا الأخير فاقدا لمعناه.

ـ عدم إمكانية تعويض الرصيد الجبائي في حالة ما إذا كانت قيمة الضريبة المستحقة على الشركاء سالبة شأنه في ذلك شأن القرض الضريبي المقدربـ20 %.

ـ لم يخفف الرصيد الجبائي من الإزدواج الضريبي الإقتصادي بمعنى أن الشركاء يسددون الضريبة على التوزيعات بالكامل.

المطلب الثالث: الإقتطاع من المصدر المحرر من الضريبة

لقد جاءت المادة 13 من قانون المالية لسنة 2003 ،لتلغي أثر الإزدواج الضريبي للأرباح الموزعة ،حيث أصبحت لا تحتسب المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة على أرباح الشركات أو التي تم إعفاؤها صراحة، في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي[1].

وبالتالي أصبحت الأرباح الموزعة خاضعة للإقتطاع من المصدر و المحرر من الضريبة بمعدل (15%) أي لا يعامل كقرض ضريبي ولا يحق للشركاء أو المساهمين من استرجاعه، مما يجعل من حالة الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات قائمة بالرغم من سهولة تطبيقها بالنسبة للإدارة الجبائية على أساس أن الشركة هي التي تسدد مبالغ الإقتطاعات عن الشركاء.

وتجدر الإشارة إلى أنه تم إلغاء الرصيد الجبائي الخاص بالأشخاص المعنويين وذلك بإعفاء العوائد من الضريبة على أرباح الشركات.[2]

---

[1] المادة 13 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة والمتممة للمادة 87 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] Ministère des finances,DGI: CIRCULAIRE N° 08 MF/DGI/DLF/LF 03 du 23 janvier 2003.

خلاصة الفصل:

كما رأينا في هذا الفصل، يحدث الازدواج الضريبي لأرباح الشركات يحدث من خلال التفرقة بين كيان الشركة كشخصية معنوية والأشخاص الشركاء أو المساهمين فيها ككيان طبيعي، فهذه الاستقلالية فيما بين الكيانين يجعلهما يخضعان لضريبتين مختلفتين تماما عن نفس الوعاء والمتمثل في الربح الذي تحققه تلك الشركات بصفة عامة. وبالرغم من أن ظاهرة الازدواج الضريبي لأرباح الشركات تعتبر عالمية إلا أن المعالجة الضريبية للشركات تختلف من بلد لآخر حسب طبيعة كل بلد، سواء من خلال نموه الاقتصادي أو مقتضيات التكتلات الاقتصادية، أو تطور الأسواق المالية وحجم الشركات، بالإضافة إلى الإستراتيجية المالية لكل دولة.

لذلك تسعى الدول دوما لإيجاد نظام ضريبي ملائم يسمح بتحقيق الإيرادات الضريبية اللازمة من جهة، وتخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، وذلك من خلال مختلف الأساليب المنتهجة لمحو آثار الازدواج الضريبي أو على الأقل التقليل من حدته.

وبالنتيجة، فإن كل معالجة ضريبية من هذا النوع، ينجم عنها سلوك جبائي معين من طرف المكلفين بالضريبة سواء بالتهرب الضريبي المشروع أو غير المشروع من دفع تلك الضرائب، أو تعديل الإستراتيجية المالية للشركات فيما يخص الاختيار الأمثل للتركيبة المالية التي تعتمد عليها في تمويل استثماراتها والمحافظة كذلك على قيمتها السوقية في حالة وجود سوق مالي فعال ونشيط وذو كفاءة عالية.

وفي ظل الإصلاحات الضريبية التي تعتمدها الجزائر، فإن المشرع لم يغفل عن محاولة معالجة هذه الظاهرة من خلال التعديلات التي يدخلها دوما على الضريبة على أرباح الشركات بمراجعة المعدلات سواء العادية أو المخفضة الخاصة بالأرباح المعاد استثمارها، ومن جهة أخرى المعالجة الضريبية للأرباح الموزعة على الشركاء سواء من خلال المعدلات الضريبية المعتمدة أو الطرق التقنية الموجهة للتخفيف من حدة هذا الازدواج الضريبي.

ويبقى السؤال المطروح حول نجاعة الإجراءات المتخذة من طرف المشرع الجزائري للتخفيف من حدة الازدواج الضريبي لأرباح الشركات وقدرته على حث هذه الشركات لتنمية وتطوير استثماراتها من خلالها، خاصة وأن الجزائر مازالت حديثة العهد في انتقالها من مرحلة اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق الذي يتطلب دعم أكبر لتلك الشركات وجعلها قادرة على المنافسة في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه.

من جهة أخرى، تحاول الدولة المحافظة على الإيرادات الضريبية المتأتية من الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على التوزيعات، وهو ما سنحاول الإجابة عليه من خلال الفصل التطبيقي الموالي والمخصص لدراسة حالة الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات على مستوى ولاية ميلة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لأثر الإزدواج الضريبي بولاية ميلة

تمهيد

يهدف هذا الفصل من الدراسة إلى محاولة ربط الجانب النظري الذي تم التطرق إليه في الفصلين السابقين بما هو مطبق ميدانيا، وذلك من خلال اختبار فرضيات البحث المحددة ضمن حيثيات المقدمة.

أجريت الدراسة الميدانية على مستوى ولاية ميلة المتميزة بطابعها الفلاحي، لكن ما تمت ملاحظته هو أنه في السنوات الأخيرة أصبحت الولاية أكثر استقطابا لمختلف النشاطات الصناعية والتجارية الهامة، وذلك من خلال توسع امتلاكها لمناطق صناعية وتجارية على مستوى البلديات والدوائر التابعة لها، فضلا عن المشاريع الأخرى التي هي في طور الإنجاز.

ولعل حجم الإستثمارات وتنوعها يحتم على المستثمرين اختيار أشكال قانونية مختلفة لمؤسساتهم وخاصة تلك التي تكون في شكل شركات، لذلك تتواجد بهذه الولاية، وعلى غرار باقي الولايات الأخرى، أنواع متعددة من الشركات ستكون محلا لإلقاء الضوء على البعض منها وبما يتناسب وأهداف البحث، من هذه الشركات، الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات المعرضة للإزدواج الضريبي. من جهة أخرى، فقد تم تسليط الضوء على معرفة أثر الإزدواج الضريبي على الخزينة العمومية وهو الشيء الموضح ضمن تفاصيل المبحث الأول، و أيضا أثر ذلك على الشركات والشركاء أنفسهم كما هو مبين في المبحث الثاني والأخير من هذا الفصل.

المبحث الأول: أثر الإزدواج الضريبي على الخزينة العمومية

لقد كان الجزء الأول من الدراسة الميدانية التي تم القيام بها على مستوى مختلف مصالح الإدارة الجبائية التابعة لمديرية الضرائب بولاية ميلة وتحديدا المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل، وكذا مفتشيات الضرائب، والقباضات المنتشرة عبر الولاية، بمثابة العمل على تحصيل البيانات المختلفة (إحصائيات، مؤشرات التسيير، الوضعيات المختلفة للتحصيل) التابعة لهذه المصالح، وأيضا بالنسبة للوثائق المحصلة من المركز الوطني للسجل التجاري.

من جهة أخرى تم إجراء مقابلات مع مسئولين في مصلحة الضرائب نخص بالذكر تلك التي تمت مع رؤساء مصالح جباية المؤسسات والمهن الحرة والتي أفادتنا بمعلومات ضرورية كانت كافية للإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح في إشكالية البحث، وكذلك استخدامها لاختبار مدى ثبوت الفرضية الأولى من نفيها والمتمثلة في الأثر الإيجابي الذي قد يخلفه الإزدواج الضريبي على الخزينة العمومية.

وتجدر الإشارة إلى أن البيانات المعالجة والمعلومات المتوفرة و المتاحة كانت كافية للتعليق عليها ومحاولة إيجاد تفسير لها. ومنه كان أسلوب البحث المعتمد وهو المنهج الوصفي التحليلي مناسبا وملائما للدراسة الميدانية التي أجريت، حيث جاء هذا المبحث ليعرف بالهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية بصفة عامة من جهة، وليوضح ما يخلفه الإزدواج الضريبي من أثر بناءً على الإحصائيات الواردة بمديرية الضرائب من جهة أخرى. كما كانت المعالجة الخاصة بفحص ملفات جبائية تابعة لمفتشية الضرائب من المهام التي لاقت عناية خاصة ضمن هذا المبحث من الدراسة.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية في الجزائر

تتشكل الإدارة الجبائية الجزائرية من ثلاثة مديريات أساسية هي:

أولا: المديرية العامة للضرائب

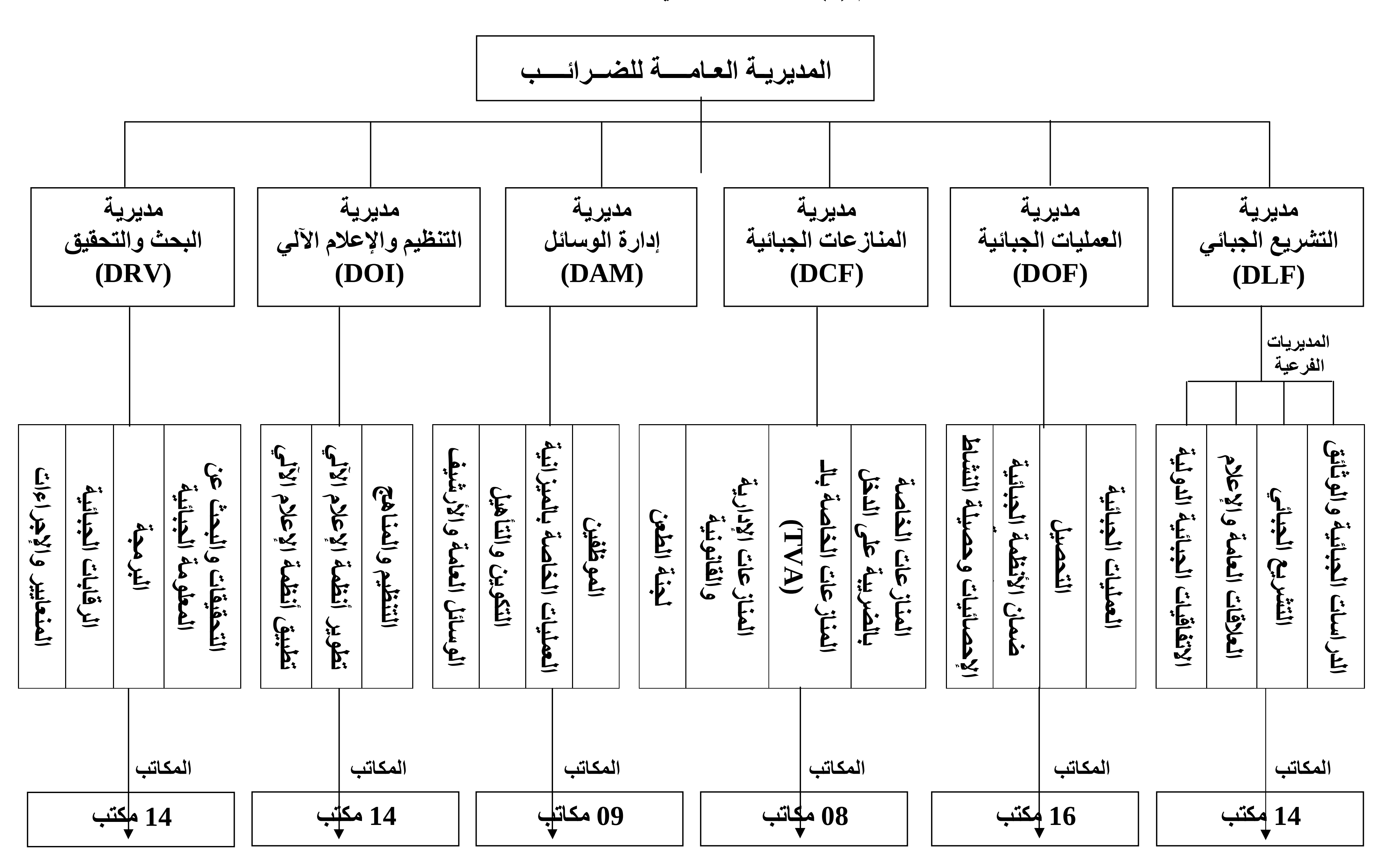
تهتم المديرية العامة للضرائب بالوظائف التالية:

- القيام بالدراسة والتخطيط لبرنامج نشاط الإدارة الجبائية بصفة عامة.
- الحرص على تطبيق التعليمات والأوامر المتعلقة بنشاط المصالح الجبائية المختلفة خاصة منها المصالح القاعدية.
- الحرص على التقيد بالأهداف المسطرة في مجال التحصيل الضريبي.
- تحسين العلاقة بين المصالح الجبائية والمكلفين بدفع الضريبة.

- توفير الوسائل الضرورية ووضعها تحت تصرف المصالح الجبائية من أجل تحسين مردوديتها.
- القيام بتحليل النتائج في شكل حصيلة لمجمل نشاطات المصالح الجبائية.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4) : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب



ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب

تتكون المديرية الجهوية للضرائب من أربعة مديريات فرعية هي:

1- **المديرية الفرعية للتكوين:**

وتتشكل من مكتبين هما مكتب التكوين المتواصل ومكتب خاص بالدعائم البيداغوجية (Bureau des supports pédagogiques)، وتتمثل مهام كل مكتب فيما يلي :

أ- مكتب التكوين المتواصل: يعنى هذا المكتب بما يلي :

- معرفة احتياجات مصالح المديرية الجهوية فيما يخص تحسين مستوى الموظفين في إطار البرنامج السنوي للتكوين المسطر من طرف المديرية العامة للضرائب.
- المشاركة في وضع برنامج التكوين بالتنسيق مع الهياكل المعنية على مستوى الإدارة المركزية.
- تنظيم تربصات إعادة التأهيل والسهر على السير الحسن لتلك العملية.
- المساهمة في وضع أسئلة الامتحانات التي تنظمها الإدارة المركزية.
- ضمان التأطير الجيد والمتابعة للموظفين الجدد.
- التقييم الإجمالي للبرنامج السنوي الخاص بالتكوين والتربصات.

ب- مكتب الدعائم البيداغوجية: يعنى هذا المكتب بـ:

- إعداد الدروس الخاصة بمختلف مستويات التكوين.
- تحضير بطاقات ا لمواظبة للموظفين وتقييمهم على أساس التكوين الذي تلقوه خلال مسارهم المهني.

2- **المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل:**

وتتكون من ثلاثة (03) مكاتب هي:

أ- مكتب الموظفين: يختص هذا المكتب بعدة مهام نذكر منها:

- التحويلات ما بين الولايات.
- دراسة الحاجيات من العمال، واقتراحها على المصالح العليا.
- السهر على تنفيذ التعليمات الخاصة بتوزيع الدخل التكميلي (FRC).
- تنظيم المجالس الجهوية للتأديب.
- كتابة تقارير دورية للإدارة المركزية عن سير المصالح التابعة لها.

ب- مكتب التنظيم والإعلام الآلي: يهتم بما يلي:

- تحديد معايير وشروط إنشاء مفتشيات وقباضات الضرائب.
- إعداد دراسات تهدف إلى تحسين وعصرنة أساليب تسيير مختلف المصالح الجبائية.

جـ - مكتب الرقابة على استعمال الوسائل: يهتم على وجه الخصوص بـ:

- دراسة الطلبات الخاصة بميزانيات المديريات الولائية وتجميعها وتحويلها إلى الإدارة المركزية.
- حيازة الوسائل والمعدات التي تساعد على السير الحسن للمديرية الجهوية.
- متابعة تسيير السكنات الوظيفية.
- ضمان التوزيع الحسن للمطبوعات والوثائق.

3- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية :

وتتشكل من ثلاث (03) مكاتب هي:

أ- مكتب التنشيط والتنظيم والعلاقات العامة: وتتمثل مهامه الأساسية فيما يلي:

- التنشيط والإعلام على مستوى المقاطعة بحيثيات ومستجدات القانون الضريبي.
- نشر التعليمات والمنشورات والتعليمات الخاصة بالتشريع الجبائي الساري المفعول.
- الإجابة على الأسئلة الصادرة عن المديريات فيما يخص التقنيات الضريبية.
- المشاركة في إعداد قانون المالية من خلال الاقتراحات الموجهة للإدارة المركزية.
- تسليم الاعتمادات الخاصة بالشراء عن طريق الإعفاء في مادة الرسم على القيمة المضافة (TVA).
- توزيع الوثائق المنشورة من طرف الإدارة المركزية (المطويات، الدليل التطبيقي للمكلفين بالضريبة ... إلخ).

ب- مكتب مراقبة حصيلة النشاطات: تتمثل مهامه الرئيسية فيما يلي :

- السهر على احترام التشريع والقوانين.
- المشاركة في تحديد الأهداف الخاصة بالوعاء والتحصيل الضريبيين طبقا للمعايير الموضوعة من طرف الإدارة المركزية.
- المراقبة الدورية للمديريات الولائية في مجال الوعاء الضريبي والتحصيل.
- الحرص على المتابعة الخاصة للملفات الجبائية المهمة.

- متابعة تقارير محققي التسيير بعد إنهاء مهامهم على مستوى الهياكل القاعدية (المفتشيات والقباضات).
- اقتراح التدابير اللازمة من أجل معالجة النقائص المطروحة.

جـ- مكتب الإحصائيات: يهتم بما يلي :
- تجميع المعلومات المتعلقة بالوعاء، الرقابة، التحصيل والمنازعات الضريبية.
- معالجة وتجميع المعلومات من أجل تحويلها إلى الإدارة المركزية.
- تحليل الإحصائيات واكتشاف النقائص واقتراح التدابير اللازمة.

4- المديرية الفرعية للرقابة:

تتكون من ثلاثة (03) مكاتب:

أ- مكتب متابعة برنامج البحث والتحقيق: ويهتم بما يلي:
- استقبال برامج التحقيق من المديريات الولائية والتأكد من مطابقتها للمعايير المحددة من طرف الإدارة المركزية.
- السهر على احترام آجال إنجاز عملية التحقيق الجبائي.
- جمع وإيصال المعلومات الجبائية والسهر على حسن استغلالها.
- التقييم الدوري للمديريات الولائية في مجال الرقابة الجبائية وإعلام الإدارة المركزية بذلك.

ب- مكتب تحليل تقارير التحقيق والبحث الجبائي: ويهتم بـ:
- استقبال تقارير التحقيق من طرف المديريات الولائية التابعة.
- التأكد من السير القانوني لإجراءات التحقيق من جهة ومن جهة أخرى ضمان المحافظة على مصلحة الخزينة العمومية.
- تبليغ المديريات الولائية المعنية بالملاحظات المستخلصة من تحليل تقارير التحقيق الجبائي والتوصية على أخذ الملاحظات بعين الاعتبار عند التحقيقات القادمة.

جـ - مكتب مراقبة المنازعات الضريبية: ويهتم بـ:
- السهر على احترام الإجراءات الجبائية في مجال المنازعات الضريبية التي تقوم بها المديريات الولائية للضرائب.
- مساعدة المديريات الولائية من أجل المرافعة أمام الغرفة الإدارية والمحكمة العليا.

- دراسة الملفات حول المنازعات التي تبث فيها المديريات الولائية وذلك بطلب من هذه الأخيرة.

- تحويل طلبات قابضي الضرائب، حول الضرائب الغير قابلة للتحصيل إلى اللجنة الجهوية للطعن من أجل البث فيها.

- تقييم وضعية المنازعات الضريبية على مستوى المديريات الولائية وتحليلها من حيث الشروط والآجال وإعلام الإدارة المركزية بذلك.

ثالثا: المديرية الولائية للضرائب

إن المديرية الولائية للضرائب في هيكلها ما هي إلا نموذج محلي للمديرية الجهوية للضرائب تختص بالوصاية على المصالح القاعدية للضرائب من مفتشيات وقباضات الضرائب، وبما أن الدراسة الميدانية تختص بولاية ميلة، نذكر بالمهام الموكلة للمديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل مصدر جزء من معلوماتنا.

تتشكل مديرية الضرائب لولاية ميلة من ثلاثة (03) مديريات فرعية هي: المنازعات والرقابة الجبائية، الوسائل، العمليات الجبائية والتحصيل هذه الأخيرة تهتم بما يلي:

1- **المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل:**

وتتشكل بدورها من أربعة (04) مكاتب هي:

أ- مكتب الجداول والإحصائيات (Bureau des Rôles et des Statistiques): تهتم بـ:

- إقرار الضرائب والرسوم التي تمت تصفيتها من طرف مركز الإعلام الآلي.

-إضفاء الطابع الرسمي للمصفوفات ووضعها حيز التحصيل وكذلك الحال بالنسبة للجداول الفردية والجماعية المرسلة من طرف المفتشيات و هياكل التحقيق المحاسبي.

- مراقبة ملخصات الإشعار بالتسديد الخاصة بالتقدير الجزافي للضريبة.

- استقبال الإحصائيات المطلوبة من المصالح القاعدية فيما يخص الوعاء الضريبي من جهة والتحصيل من جهة ثانية وتحويلها إلى المديرية الجهوية للضرائب.

ب- مكتب التنظيم والتنشيط والعلاقات العامة: ويهتم بـ:

- إصدار التعليمات والمنشورات المحصل عليها من المديرية العامة للضرائب وكذلك المديرية الجهوية.

- متابعة نشاط المفتشيات في مجال المراقبة المعمقة للملفات الجبائية والإحصاء الدوري للمكلفين بالضريبة.

- تنسيق أعمال تجديد الإجراءات المحددة للأسس الخاضعة للضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التصريح الجزافي.

- التنشيط بالتنسيق مع الهياكل المعنية بالمديرية الجهوية للمفتشيات في إطار الإلتزام بالمساهمة في تحسين طرق العمل والآليات اللازمة لذلك.

- استقبال، إعلام وتوجيه الجمهور وتزويده بالمعلومات الخاصة بالتشريع الجبائي الساري المفعول.

جـ - مكتب مراقبة التحصيل: ويهتم بـ:

- مراقبة وضعية التحصيل الجبائي وشبه الجبائي والغرامات وكل المنتجات التي هي من اختصاص قباضة الضرائب.

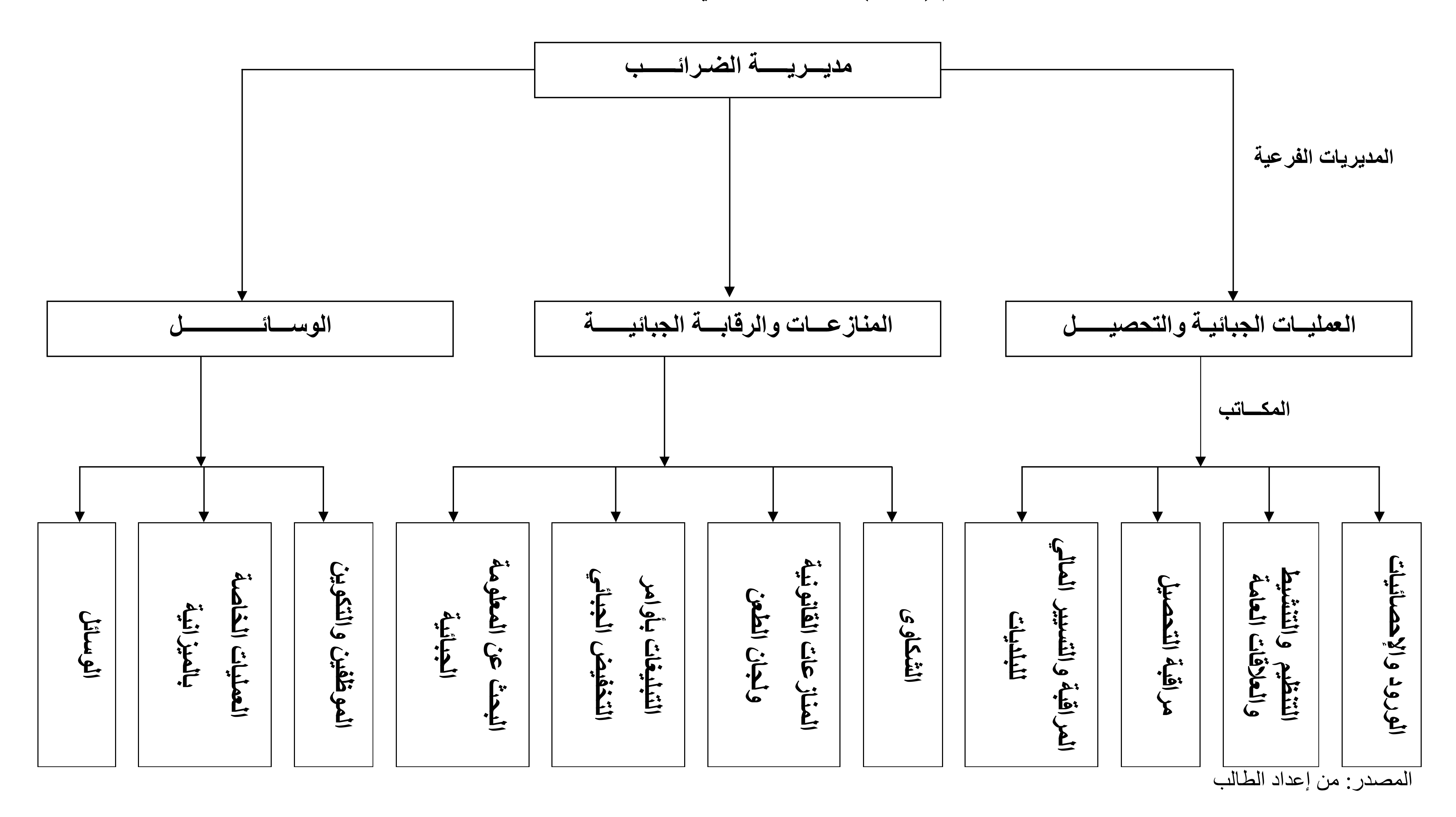
- متابعة الوضعية الجبائية للمكلفين أصحاب المداخيل الكبيرة وفحص وضعية المكلفين المتقاعسين عن تسوية وضعيتهم الجبائية وحثهم على تسديد الضرائب المتأخرة.

- وضع مختلف الإجراءات من أجل المحافظة على الخزينة العمومية، بمناسبة المبادلات التي تتم عن طريق عقود توثيقية والتنفيذ السريع للحقوق الواجبة الدفع في هذا المجال.

- التقييم الدوري للتحصيل الجبائي من طرف القباضات وتحليل النقائص المسجلة على مستوى التسديد الكلي أو المتأخر للضرائب ومحاولة معرفة الأسباب واقتراح الآليات المساعدة من أجل تسوية الوضعية.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة كما يلي:

الشكل رقم (5) : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية ميلة.



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: أثر الإزدواج الضريبي من خلال إحصائيات مديرية الضرائب

نحاول في هذا المطلب، إبراز أثر الإزدواج الضريبي على الخزينة العمومية، من خلال تحليل الإحصائيات الخاصة بتحصيل الضريبة على أرباح الشركات وكذا الضريبة على الأرباح الموزعة بولاية ميلة.

أولا: تحصيل الضريبة على أرباح الشركات

يعبر الجدول الموضح أدناه عن مختلف الأشكال القانونية للمؤسسات الخاضعة جبائيا للضريبة على أرباح الشركات بولاية ميلة والمسجلة بالمركز الوطني للسجل التجاري مابين سنة 2002 و 2005.

الجدول رقم (14): يبين الأشكال القانونية الخاضعة جبائيا للضريبة على أرباح الشركات المسجلة بالسجل التجاري

الشكل القانوني / السنوات	SARL[1]	SPA[2]	EPE[3]	EPIC[4]	EURL[5]	COOP[6]	SCA[7]	المجموع
2002	175	22	4	3	72	0	1	**277**
2003	212	28	4	3	40	0	1	**288**
2004	313	44	0	3	138	3	1	**502**
2005	312	44	0	6	170	3	1	**536**

المصدر: المركز الوطني للسجل التجاري- ولاية ميلة-

الملاحظ هو أن عدد الشركات ذات المسؤولية المحدودة و المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد في تزايد واضح وخاصة خلال السنتين الأخيرتين، بينما تبقى الأشكال القانونية للشركات الأخرى تتميز بالثبات النسبي.

أما عدد المؤسسات الخاضعة فعليا للضريبة على أرباح الشركات فيعبر عنها من خلال المصفوفة المعدة بمديرية الضرائب الموضحة أدناه:

---

[1] **SARL**: Société à Responsabilité Limitée.
[2] **SPA** : Société Par Actions.
[3] **EPE** : Entreprise Publique Economique
[4] **EPIC** : Etablissement Public Industriel et Commercial
[5] **EURL** : Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité limitée.
[6] **COOP**: coopératives.
[7] **SCA** : Société en commandite par actions.

الجدول رقم (15): يبين عدد المؤسسات المسجلة بمصفوفة الـ IBS

السنوات / الشكل القانوني	2002	2003	2004	2005
شركات ذم م (SARL)	117	139	154	176
شركات ذم م ذات الشخص الوحيد (EURL)	16	38	47	73
شركات المساهمة (SPA)	-	06	07	09
المؤسسات العمومية الأخرى (EPE- EPIC)	07	10	10	11
التعاونيات (Coopératives)	27	34	45	46
شركات التضامن (SNC)	02	02	02	02
المجموع	**169**	**229**	**265**	**317**

المصدر: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.

يبدو من الجدول أعلاه، أن عدد المؤسسات المدونة في المصفوفة أقل من تلك المسجلة بالمركز الوطني للسجل التجاري ويرجع ذلك إلى أن هناك فئة لا تصرح بتواجدها لدى المصالح الجبائية خاصة بعد إلغاء العمل بشهادة الوضعية الجبائية (position fiscale) إبتداءا من سنة 2003 أين أصبح بإمكانهم الحصول على السجل التجاري دون المرور على مفتشيات الضرائب، بالإضافة إلى أن المؤسسات المستفيدة من الإمتيازات الجبائية في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ) و الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار (ANDI) تكون معفية من الضريبة على أرباح الشركات، مما يضع المصالح الجبائية القاعدية(مفتشيات الضرائب) في غنى من تسجيلها ضمن المصفوفة الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.

من جهة أخرى، يبدو عدد التعاونيات المدونة بالمصفوفة أكبر بكثير من تلك المقيدة بالسجل التجاري، السبب في ذلك يعود إلى أن التصريح بالوجود الذي يقومون به لدى مفتشيات الضرائب، يكون بواسطة العقود التأسيسية فقط متضمنة أسماء المنخرطين في التعاونية دون حيازة السجل التجاري.

كما أن عدد شركات الأشخاص التي اختارت نظام الضريبة على أرباح الشركات يكاد يكون معدوما إذ ينحصر عددها في شركتي تضامن فقط.

يعبر الجدول الموضح أدناه، عن إجمالي الحصيلة الضريبية لولاية ميلة منذ سنة 2002 وإلى غاية 2005 مع حساب نسبة مداخيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى التحصيل الضريبي الإجمالي.

الجدول رقم(16): يبين التحصيل الضريبي بولاية ميلة

الوحدة (دج)

البيـــــــان	2002	2003	2004	2005
مداخيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	1.621.239.714	1.644.166.912	1.861.516.488	2.072.172.092
حقوق التسجيل و الطابع	192.085.768	246.746.089	201.269.433	220.472.241
حقوق الضمان	13.017.800	38.534.963	9.761.588	16.398.902
تحصيلات أخرى للميزانية	23.702.522	12.513.115	1.197.341.419	39.419.011
تحصيلات أخرى موجهة لميزانيات مختلفة	1.002.922.185	843.876.616	39.702.567	812.188.215
المجموع	**2.852.967.989**	**2.785.837.695**	**3.309.591.495**	**3.160.650.461**
نسبة مداخيل الضرائب المباشرة(%)	**56,82**	**59,01**	**56,24**	**65,56**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مؤشرات التسيير لدى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل.

إن النسبة الكبيرة من المداخيل الجبائية المتأتية من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بنسبة تفوق 50% مقارنة بالضرائب الأخرى والرسوم الغير مباشرة.

وتتضمن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الضريبة على أرباح الشركات والتي تقدر التحصيلات منها على أساس تلك المسددة تلقائيا من طرف المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى تلك المقتطعة من المصدر وخاصة منها الضرائب على رؤوس الأموال المنقولة كمداخيل سندات الصندوق

مجهولة الاسم والاقتطاع من المصدر المطبق على المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة دائمة في الجزائر.

وفيما يلي الجدول المعبر عن إيرادات الضريبة على أرباح الشركات ونسبة تطورها من سنة لأخرى:

الجدول رقم (17): يبين نسبة تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات سنويا

الوحدة (دج)

البيـــــــــان	2002	2003	2004	2005
المبالغ المحصلة	239.421.368	314.016.577	249.298.095	241.308.365
نسبة التطور	-	**%31,15+**	**%20,62-**	**%3,20-**

المصدر: من إعداد الطالب.

إن التناقص الملحوظ في الحصيلة الضريبية بين سنتي 2004 و2005 راجع بالأساس إلى تغيير المقر الاجتماعي لشركة المساهمة لصناعة المنظفات(ENAD) إلى خارج تراب الولاية والتي تحقق أرباحا جد معتبرة، بالإضافة إلى انتهاء نشاط شركة (DRAGADOS) المكلفة بإنجاز سد بني هارون.

الجدول رقم (18): يبين نسبة المؤسسات المصرحة بنتائج سالبة (خسارة)

البيـــــــــان	2002	2003	2004	2005
عدد المؤسسات المصرحة بنتائج سالبة	08	22	09	05
عدد المؤسسات المسجلة بمصفوفة الـ (IBS)	169	229	265	317
النسبة (%)	**4,73**	**9,6**	**3,39**	**1,57**

المصدر: "Indicateur afférent au déclarations déficitaires "a12

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، تزايد عدد المؤسسات التي تصرح بنتيجة الدورة(سالبة) من سنة لأخرى، حيث ترتفع النسبة من 7.1 % إلى 16.08 % ويمكن تبرير ذلك إلى احتدام المنافسة في بعض الأنشطة الإقتصادية والتي أدت ببعض المؤسسات إلى تحمل أعباء إضافية، أو استغلال البعض الآخر منها للقصور الموجود على مستوى الإدارة في مراقبة التصريحات الجبائية فيجعلها تتهرب من دفع الضريبة على أرباح الشركات بهذه الوسيلة.

وفيما يلي، يعبر الجدول رقم (19) على عدد المؤسسات التي تستفيد من معدل الضريبة على أرباح الشركات المخفض(15%) جرّاء إعادة استثمار جزء من أرباحها المحققة، وحساب نسبة هذه المؤسسات إلى مجموع عدد المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

الجدول رقم (19): يبين المؤسسات التي تعيد استثمار جزء من أرباحها

البيـــــــــان	2002	2003	2004	2005
عدد المؤسسات التي تعيد استثمار جزء من أرباحها	12	27	37	51
عدد المؤسسات الخاضعة	169	229	265	317
النسبة (%)	**7,1**	**8,48**	**13,96**	**16,08**

المصدر: مديرية الضرائب لولاية ميلة.

تتراوح نسبة المؤسسات التي تعيد استثمار جزء من أرباحها بين[7,1 – 16,08%] والتي تعتبر ضئيلة جدا بالنظر إلى المعدل المخفض الممنوح لها بدلا من المعدل العادي، وبالتالي فإن هذا الإمتياز غير محفز من جهة، ومن جهة أخرى لا توجد إستراتيجية استثمارية واضحة من طرف مسيري الشركات من حيث التوسع في الإستثمار أو سياسة توزيع للأرباح تعتمد على اختيار الهيكل المالي الأمثل بأقل تكلفة لرأس المال.

الجدول رقم(20): يبين نسبة الأرباح المعاد استثمارها

الوحدة (دج)

البيـــــــان	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**
الأرباح المحتجزة من أجل إعادة استثمارها	48.261.920	126.091.846	98.181.380	122.063.167
إجمالي الأرباح المحققة (الوعاء الضريبي)	693.685.890	723.720.600	721.492.610	548.861.050
النسبة(%)	**6,95**	**17,42**	**13,6**	**22,23**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المصفوفة الشاملة للـ IBS.

من خلال الجدولين رقم (19) و(20)، نلاحظ أن نسبة عدد المؤسسات التي تعيد استثمار جزء من أرباحها غالبا ما تكون أقل من نسبة حجم الأرباح المحتجزة لإعادة استثمارها، فعلى سبيل المثال في سنة 2005 كانت نسبة عدد المؤسسات التي تعيد استثمار أرباحها تمثل 16.08% في حين ترتفع نسبة حجم الأرباح المحتجزة إلى 22.23%، مما يدل على أن نوع المؤسسات التي تستفيد من المعدل المخفض هي تلك التي تحقق أرباحا كبيرة تكاد تغطي الجزء الأكبر من الوعاء الضريبي الإجمالي.

الجدول رقم (21): يبين عدد المؤسسات المتعرضة لعقوبات التأخر في مادة الـ IBS

البيـــــــان	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**
عدد المؤسسات	13	18	31	26
عدد المؤسسات الخاضعة	169	229	265	317
النسبة (%)	**7,69**	**7,86**	**11,69**	**8,2**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مصفوفة IBS

من خلال الجدول أعلاه، تتعرض مابين [8 – 11%] من المؤسسات لعقوبات التأخر ويرجع ذلك إلى عدم احترامها لآجال تسديد التسبيقات وإيداع التصريح السنوي بالنتائج (الميزانية الجبائية وملحقاتها).

الجدول رقم (22): يبين نسب التسديد التلقائي للتسبيقات

الوحدة (دج)

البيـــــــــان	2002	2003	2004	2005
التسـبيقات الواجبـة التسديد	238.737.410	146.308.920	74.083.891	54.126.005
التسـبيقات المسـددة تلقائيا	33.648.488	20.151.406	19.792.102	20.484.655
النسبة (%)	**14,09**	**13,77**	**26,71**	**37,84**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مصفوفة IBS

إن ارتفاع نسبة التسبيقات المسددة تلقائيا من سنة لأخرى (أنظر الجدول 22)، يعود لحجم العقوبات المفروضة في حالة عدم احترام آجال التسديد من خلال الغرامة المفروضة من طرف القباضات والتي قد تصل إلى حدود 25% من الحقوق الواجبة الدفع، مما يجعل المخالفة أمر مكلف جدا بالنسبة المؤسسات التي تحقق أرباحا مرتفعة.

إلا أن نسبة التسبيقات المسددة تلقائيا تبقى ضئيلة مقارنة بتلك الواجبة الدفع مما يدل على وجود فئة أخرى من المؤسسات تفضل دفع الضريبة على أرباح الشركات مضافا إليها عقوبات التأخر بدلاً من تسديد التسبيقات في أوقاتها المحددة.

ثانيا: ضريبة التوزيع وتحصيلها

يعبر الجدول رقم(23)، عن النسبة المئوية لعدد الشركات المسددة تلقائيا للضريبة على الأرباح الموزعة على أساس عدد المؤسسات الخاضعة(التي وزعت أرباحها).

الجدول رقم(23): يبين نسبة المؤسسات المسددة تلقائيا لضريبة التوزيع

البيـــــــــان	2002	2003	2004	2005
عدد المؤسسات المسددة	11	23	37	48
عدد المؤسسات الخاضعة(imposée)	113	160	167	178
النسبة(%)	**9,73**	**14,37**	**22,15**	**26,96**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق التحصيلات الشهرية المصدرة من طرف قباضات الضرائب لولاية ميلة.

الملاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن عدد المؤسسات المسددة تلقائيا لضريبة التوزيع(الإقتطاع من المصدر) ضئيل جدا وذلك بسبب عاملين أساسيين هما:

* عدم تحملهم للازدواج الضريبي الحاصل على أساس أنهم سددوا الضريبة على أرباح الشركات.

* عدم علمهم أصلا بدفع هذا النوع من الإقتطاع.*

فيما يلي يعبر الجدول رقم(24) عن النسبة المئوية لتحصيل ضريبة التوزيع والتي تم حسابها على أساس ضريبة التوزيع المفترض تحصيلها بعد تسديد الضريبة على أرباح الشركات واستبعاد الأرباح المعاد استثمارها، مع افتراض أن التوزيع يتم بالكامل.

* وهذا ما لاحظناه من خلال المقابلات التي أجريناها مع المسيرين القانونيين للشركات.

الجدول رقم(24): يبين النسبة المئوية لتحصيل ضريبة التوزيع

الوحدة (دج)

البيـــــــــان	2002	2003	2004	2005
ضريبة التوزيع المحصلة	4.261.297	11.494.573	10.330.504	903.579
ضريبة التوزيع المفترض تحصيلها	492.819.411	525.448.960	519.772.010	402.512.210
نسبة التحصيل(%)	**0,8**	**2,1**	**2,9**	**0,22**

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه بالإمكان ملاحظة، أن التحصيل في مجال الضريبة على الأرباح الموزعة يكاد يكون منعدما، خاصة في سنة 2005 أين كانت النسبة تقدر بـ (0,22%) ،مما يدل على وجود نسبة عالية من التهرب الضريبي فيما يخص الاقتطاع من المصدر الذي تقوم به الشركات لتسديد ضريبة التوزيع.

المطلب الثالث: أثر الإزدواج الضريبي من خلال فحص الملفات الجبائية

أولا: فحص ملفات جبائية لمفتشية ضرائب

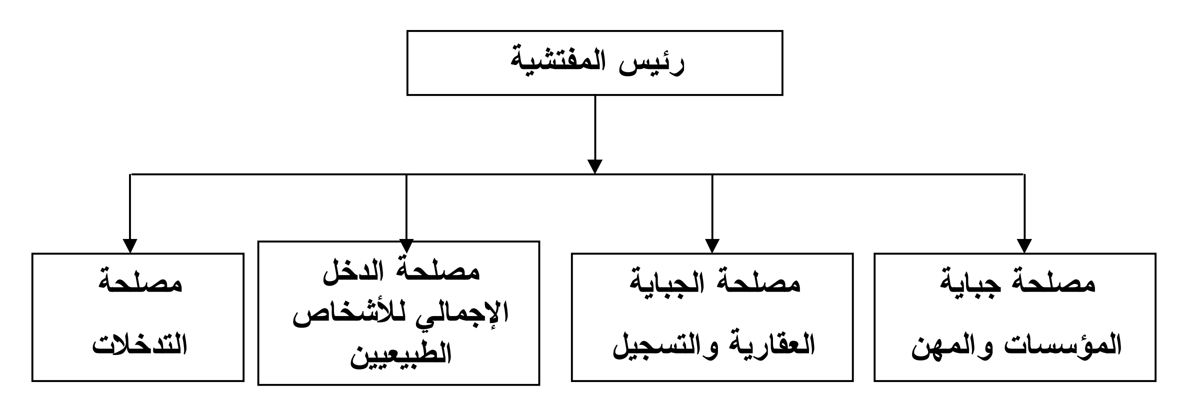
1- الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب :

تتكون مفتشية الضرائب من رئيس المفتشية و04 مصالح، وكل مصلحة يسيرها رئيس مصلحة، تتمثل هذه المصالح في:

- المؤسسات والمهن الحرة
- الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين
- الجباية العقارية والتسجيل
- التدخلات

وذلك حسب الشكل التالي :

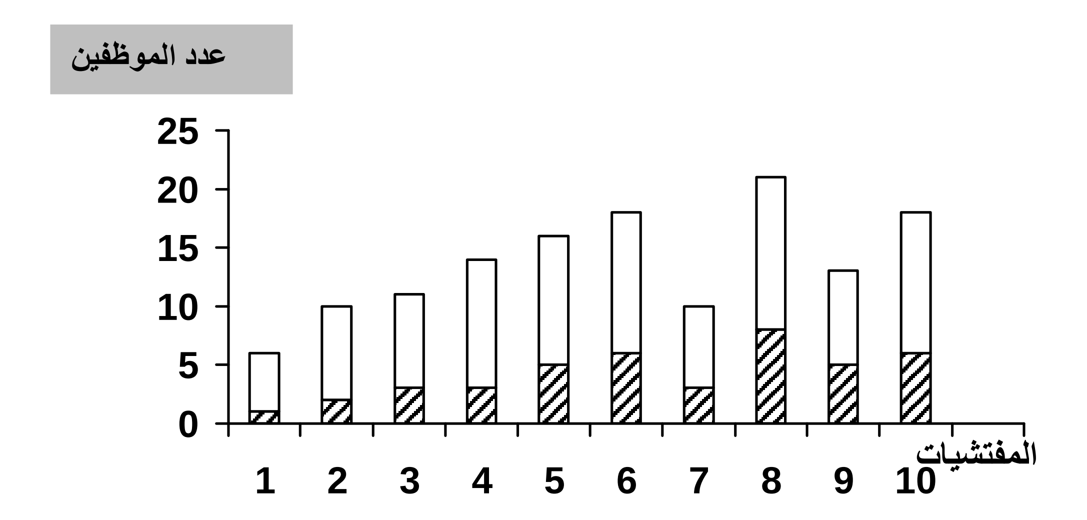
الشكل رقم(5): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب



المصدر: من إعداد الطالب

تتواجد بالولاية 10 مفتشيات للضرائب، تتكون من هيكل بشري مصنف وفق رتب مختلفة (أعوان معانية، مراقبين، مفتشين ومفتشين رئيسيين)، ويمكن إبراز أهمية مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة التي بحوزتها ملفات الشركات محل الدراسة من خلال عدد الموظفين بها على مستوى كل مفتشية، وذلك بواسطة الأعمدة المختلفة المبينة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (6): يبين عدد موظفي المفتشيات و توزيعهم عبر المصالح



المصدر: التحقيقات التي قام بها الطالب بمفتشيات الضرائب لولاية ميلة

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن ما بين 30 و 55% من الموظفين تشتغل بمصلحة المؤسسات لما لهذه المصلحة من أهمية، حيث تستقبل كل التصريحات الجبائية الخاصة بالأشخاص الطبيعيين والمعنويين سواءً التابعين لنظام التصريح الحقيقي أو نظام التصريح الجزافي.

وقد أثبتت التحقيقات التي تم القيام بها أن جلّ الموظفين التابعين لمصلحة المؤسسات يسيّرون ملفات النظام الجزافي وذلك لسببين:

- أولهما أن عدد الملفات كبير مقارنة بملفات النظام الحقيقي يصل إلى حوالي 85%.
- ثانيهما أن تسيير الملفات الخاصة بنظام التصريح الحقيقي تتطلب أكثر كفاءة من طرف الموظفين وتعتمد على تقنيات خاصة لا نجدها متوفرة عند غالبيتهم خاصة فيما يخص المراقبة المعمقة (Contrôle approfondi).

ونظرا لصعوبة دراسة كل الملفات الجبائية على كامل المفتشيات، اخترنا الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بمفتشية الضرائب لدائرة التلاغمة كعينة مختارة بشكل عشوائي تمثل جميع الملفات.

2-فحص ملفات المؤسسات التابعة لمفتشية" التلاغمة" والخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

قمنا بفحص كل ملفات المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) و التي كانت تتكون من ثلاثة* أصناف هي:

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)
- المؤسسات ذات الشخص الوحيد (EURL)
- التعاونيات الفلاحية (Coopératives agricoles)

حيث تم التركيز على الأرباح المحققة (المصرح بها) والأرباح المعاد تشكيلها، بالإضافة إلى تتبع حالة الأرباح الموضوعة رهن التخصيص، وذلك بعد انتهاء المدة القانونية الممنوحة من أجل البث فيها إما بتوزيعها أو دمجها في رأس المال، كما تم استخلاص المعلومات الأخرى من مصفوفات الـ IBS للسنوات المالية 2005،2002،2003،2004.

الجدول رقم(25): يبين النسب المئوية للمؤسسات الخاضعة للمعدل المخفض

السنوات	عدد المؤسسات الخاضعة للـIBS	عدد المؤسسات الخاضعة للمعدل المخفض	النسبة(%)
2002	23	01	4,34
2003	31	02	3,22
2004	38	01	2,63
2005	54	02	3,70

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المعلومات والوثائق الموجودة بالملفات.

تعتبر نسب المؤسسات التي تعيد استثمار جزء من أرباحها ضئيلة جدا، و هذا يرجع إلى عدم وجود إستراتيجية واضحة لإدارة المؤسسات، و أن أغلبية المؤسسات هي من النوع الصغير وليس لديها نظرة مستقبلية واضحة، بالرغم من التحفيز الضريبي الممنوح لها من خلال المعدل المخفض.

* لا توجد أي شركة من شركات الأشخاص التي اختارت نظام الضريبة على أرباح الشركات.

كما يمكن استخلاص بعض الملاحظات من خلال النسب المعبرة عن مدى التزام المؤسسات لتسديد التسبيقات (acomptes provisionnels) عل الضريبة على أرباح الشركات (IBS) للسنة المقبلة كما هو مبين في الجدول أدناه.

الجدول رقم(26): يبين النسب المئوية للتسبيقات المسددة

السنوات	عدد المؤسسات الخاضعة للـIBS	عدد المؤسسات المسددة للتسبيقات	النسبة(%)
2002	23	04	4,34
2003	31	03	3,22
2004	38	01	2,63
2005	54	02	3,70

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المعلومات والوثائق الموجودة بالملفات.

بالرغم من تزايد المؤسسات المحققة للأرباح و الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات من سنة لأخرى إلا أن الملاحظ هو التراجع المحسوس من سنة لأخرى في نسبة تسديد التسبيقات و يمكن رجوع ذلك إلى عدة أسباب أهمها:

- طريقة التسديد غير الملائمة، حيث تتأخر المؤسسات في تسديد التسبيقات مع قبولها للغرامة المالية الملازمة.

- لا تستطيع جل المؤسسات التنبؤ بحجم الأرباح الممكن تحقيقها في نهاية السنة، مما يؤدي بالمسيرين إلى التردد في التسديد، وأوضح مثال على هذا ما حدث سنة 2004 أين كانت نسبة المؤسسات التي لم تحترم آجال الاستحقاق تقارب 97%.

- في حالة التنبؤ بتحقيق نتيجة دورة سالبة، لا يتم تسديد التسبيقات على أساس أنه لا يحق لمؤسسة استرجاع المبلغ المدفوع ويبقى دائما محسوبا كدفعات لسنوات قادمة.

عند قيام مصلحة المؤسسات والمهن الحرة بمراقبة معمقة لمختلف التصريحات الجبائية يتم الكشف عن أرباح تم إخفاؤها، إما عن طريق التقليل من رقم الأعمال السنوي المحقق أو المبالغة في قيمة الأعباء القابلة للخصم وذلك من أجل التخفيض في نتيجة الدورة الإجمالية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وتتعداها للضريبة على الأرباح الموزعة.

والجدول الموالي يبين لنا نسبة المؤسسات المعاد تشكيل أرباحها بعد المراقبة الجبائية (Redressement après contrôle sur pièce) :

الجدول رقم(27): يبين النسب المئوية للمؤسسات المعاد تشكيل أرباحها بعد مراقبة جبائية

السنوات	عدد المؤسسات الخاضعة للـIBS	عدد المؤسسات المعاد تشكيل أرباحها	النسبة(%)
2002	23	04	4,34
2003	31	03	3,22
2004	38	01	2,63
2005	54	02	3,70

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المعلومات والوثائق الموجودة بالملفات.

نلاحظ أن هذه النسب كبيرة خاصة في سنة 2002 ، أين كانت نسبة الإقتطاع من المصدر (crédit d'impôt) تقدر بـ 20% ، هذه النسب تعطي انطباعا مبدئيا على أن عددا لا يستهان به من المؤسسات تتهرب من دفع الضريبة عن طريق إخفاء جزء من أرباحها على اعتبار أن هذه التسوية تقوم بها مصالح مفتشية الضرائب ناهيك عن تلك التي تقوم بها فرقة البحث والتحقيق(BRV)[2] على مستوى المديرية الولائية للضرائب وأيضا مصلحة البحث و التحقيق (SRV)[2] على مستوى المديرية الجهوية.

و من خلال تتبعنا للمؤسسات التي وضعت أرباحها رهن التخصيص للسنوات المالية 2000، 2001، و 2002 والتي لم يتم البث فيها من طرف مجلس إدارة الشركة أو الجمعية العامة للمساهمين على، تم استخلاص النتائج الموضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (28): يبين الكيفية في تخصيص النتائج الصافية والنسب الموزعة

الوحدة (دج)

السنوات	عدد الملفات	النتائج رهن التخصيص	الأرباح الموزعة	المجموع	نسبة الأرباح الموزعة(%)
2000	19	3.085.267	1.337.557	4.422.824	30,24
2001	24	4.585.620	1.830.819	6.416.439	28,53
2002	28	3.353.252	1.260.822	4.614.074	27,32

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على التصريحات الموجودة بالميزانيات الجبائية.

[2] BRV: Brigade de Recherche et de Vérification.
[2]SRV : Service de Recherche et de Vérification.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الأرباح التي توزع سنة تحقيقها تتراوح ما بين 30,24 % و 27,32 % ، حيث أن هناك تناقص في النسبة من سنة لأخرى ، بالإضافة إلى أنه لا توجد أي مؤسسة تحترم الاحتياطيات النظامية الواجب تخصيصها والمقدرة بـ 5 % من الأرباح الصافية فنجدها توزع بالكامل أو توضع رهن التخصيص .

بالإضافة إلى ما سبق، تبين الفحوصات التي أجريت على جميع ملفات المؤسسات التي وضعت نتائجها الصافية لسنوات 2000، 2001، و2002 رهن التخصيص أنها لم تبث في تلك النتائج حتى بعد انقضاء المهلة القانونية الممنوحة من طرف المشرع الضريبي، مما أدى بالمصلحة في كل من السنوات المالية 2003، 2004، و 2005 بإرسال تبليغات بالتقويم (Notifications de redressements) تطالب فيها بتسديد الإقتطاع من المصدر على الأرباح الموزعة على الشركاء والمقدرة بـ 20 % ، بالإضافة إلى العقوبة المتمثلة في غرامة تقدر بـ 25 % من الحقوق الواجبة الدفع، حيث كانت نوعية الإجابات وعددها على النحو التالي:

الجدول رقم (29): يبين عدد التبليغات بالتقويم المرسلة ونوعية الإجابات عليها

نوعية الإجابات / السنوات	عدم الرد	الرد بالرفض
2003	10	03
2004	13	05
2005	18	02

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على التصريحات الموجودة بالميزانيات الجبائية.

والملاحظ أن المصلحة تكون قد وقعت سهوا، في خطأ عدم تبليغ التقويمات لجميع المؤسسات التي لم تخصص أرباحها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن أغلبية هذه المؤسسات لم تجيب إطلاقا معبرة بذلك ضمنياعن قابليتها بالتسوية بواسطة جدول فردي (Rôle individuel) مع قبول الغرامة المالية.

أما المؤسسات التي عبرت في إجاباتها عن رفضها للتسوية فكانت لعدم فهمها للقانون الضريبي منقسمين بذلك إلى صنفين من المؤسسات هما:

- الصنف المتحصل على الإمتيازات الجبائية في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الشباب أو الوكالة الوطنية لترقية الإستثمار والتي يعتقد مسيروها أنهم معفيون من الضريبة على الدخل الإجمالي*.
- التعاونيات الفلاحية والتي يرى المنخرطين فيها أن هدفهم غير ربحي وليس لديهم صفة الشركاء بينما المشرع الضريبي يرى غير ذلك.

وسوف نحاول الآن تقدير نسبة الحقوق الضائعة جرّاء عدم المتابعة الصارمة لجميع الملفات من طرف المصلحة وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(30): الفرق بين الحقوق الناجمة عن الإخضاع التلقائي مع غرامة التأخر(25%) والمفروض تحقيقها.

الوحدة (دج)

البيـــــــان	الحقوق الواجبة الدفع	الحقوق المفروض دفعها	الحقوق الضائعة
2003	693.413	771.316,75	77.903,75-
2004	928.588	1.146.405	217.817 -
2005	662.267	838.313	176.046 -

المصدر: من إعداد الطالب

الملاحظ أن نسبة الخسائر التي تمنى بها الخزينة العمومية الناجمة عن عدم المتابعة الصارمة للأرباح الموزعة على الشركاء تزداد مع تزايد عدد الملفات الجبائية، حيث انتقلت النسبة من 10,10% سنة 2003 إلى 21% سنة 2005 (أي حوالي الضعف)،هذا على مستوى التقدير الجيد للمادة الخاضعة للضريبة ناهيك عن النقائص الموجودة على مستوى التحصيل .

بعد حساب الخسائر الضريبية الناجمة عن عدم التقدير الجيد للمادة الخاضعة لضريبة العوائد الموزعة على الشركاء، نحاول الآن تقييم مقدار التهرب الضريبي الإجمالي من الإزدواج الضريبي وذلك بحساب المعدل النسبي للضريبتين معا (الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على العوائد الموزعة) من جهة، والأخذ بعين الاعتبار من جهة أخرى الفرق بين الأرباح المصرح بها والمعاد تشكيلها بالإضافة إلى الحقوق الضائعة من طرف المصلحة، فالمعدل النسبي يمكن حسابه كما يلي:

* يكون الإعفاء إما من الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأموال أو الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لشركات الأشخاص.

المعدل النسبي = معدل الـ IBS + معدل ضريبة التوزيع - (معدل الـ IBS × معدل ضريبة التوزيع)

= 30% + 15% - (30 %× 15%)

= **40,5%**

أما الحقوق الضائعة فقد تم تقديرها في الجدول رقم (30)، وعليه يمكن حساب حجم التهرب الضريبي والنسبة المئوية لتطوره كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (31): يبين تطور نسبة التهرب الضريبي الإجمالي

الوحدة (دج)

السنوات	الجزء المخفي من الأرباح(أ)	المعدل النسبي(%)* (ب)	الحقوق الواجبة (جـ)=(أ)×(ب)	الحقوق الضائعة (د)	إجمالي الحقوق (جـ)+ (د)	نسبة التطور (%)
2003	1.636.687	**40,50**	662.858,23	77.903,75	740.761,98	**-**
2004	1.701.015	**40,50**	688.911,07	217.817	906.728,07	**22,40+**
2005	2.798.150	**40,50**	1.133.250,75	176.046	1.309.296,75	**44,40+**

المصدر: من إعداد الطالب

يبين الجدول أعلاه التطور بالزيادة في قيمة التهرب الضريبي الناجم عن الإزدواج الضريبي من سنة لأخرى، خاصة في سنة 2005، أين ارتفعت النسبة إلى 44,40% أي ضِعْف نسبة سنة 2004 ، بالرغم من تخفيف حدة الإزدواج الضريبي سنة 2003 ،وذلك بتخفيض معدل الضريبة على التوزيع مما يدل على أن التخفيض لا يفي بالغرض ، على أساس أن المعدل النسبي الإجمالي انخفض من 44% إلى 40.5% فقط.

ثانيا :استبيان خاص برؤساء مصالح جباية المؤسسات والمهن الحرة

صممنا استبيانا ووزعناه على رؤساء مصالح المؤسسات والمهن الحرة بمفتشيات الضرائب التابعة لولاية ميلة وعددها (10) ـ أي مسح شامل ـ ، لمعرفة مدى إدراك موظفي الإدارة الجبائية بظاهرة الإزدواج الضريبي ومن خلال تفريغ الإجابات استخلصنا ما يلي:

* يحسب المعدل النسبي عن طريق المعادلة: $t=T+T_D-T\times T_D$ ، حيث t : المعدل النسبي.
T: معدل الضريبة على أرباح الشركات.
T_D: معدل الضريبة على الأرباح الموزعة.

1 : المعلومات الشخصية

أ- يتراوح سن رؤساء المصالح ما بين 30 و50 سنة

ب- غالبية رؤساء المصالح من جنس الذكور بنسبة 90٪ (توجد أنثى واحدة فقط من العينة)

جـ- يمكن تلخيص المستوى الدراسي لعناصر هذه العينة كما يلي:

الجدول رقم (32): يبين المستوى الدراسي لرؤساء مصالح المؤسسات والمهن الحرة

البيـــــــــــــان	**العدد**	**النسبة (%)**
المستوى ثانوي	7	70
المستوى جامعي	3	30
المجموع	10	100

إن أغلب رؤساء مصالح المؤسسات و المهن الحرة مستواهم التعليمي في الطور الثانوي بنسبة (70%) أما (30%) المتبقية فهي من المستوى الجامعي تخصصات حقوق و اقتصاد.

د - بالنسبة للرتبة التي يحملونها فيمكن تجسيدها في الجدول التالي:

الجدول رقم (33): يبين رتبة رؤساء مصالح المؤسسات والمهن الحرة

البيـــــــــــان	**العدد**	**النسبة (%)**
رتبة مفتش رئيسي	02	20
مفتش	04	40
مراقب	04	40
المجموع	10	100

لا يوجد ضمن رتب رؤساء المصالح، أعوان المعاينة لأنهم غير مؤهلين لشغل هذا المنصب في الإدارة الجبائية وبالتالي كانت رتب أغلبهم مراقبين أو مفتشين.

2- الوعي و الإ دراك بمشكلة الإ زدواج الضريبي لأرباح الشركات الخاضعة للـ IBS

أ- مفهوم الإزدواج الضريبي كما يعتقده رؤساء مصالح المؤسسات والمهن الحرة

من خلال الإجابات التي تحصلنا عليها من طرف المبحوثين تبين لنا ما يلي :

- أن نسبة (80%) من رؤساء المصالح لا يعرفون المفهوم الحقيقي للإزدواج الضريبي، لأنه يتبادر إلى أذهانهم مباشرة مفهوما آخر جد شائع في الوسط العملي وهو عندما ينجم خطأ من طرف المصلحة (Double Emploi)، بحيث يخضع المكلف بالضريبة لنفس الضريبة مرتين بسبب سهو يحصل من طرف الموظفين، خاصة إذا كان المكلف بالضريبة يقيم خارج الاختصاص الإقليمي لمفتشية النشاط. عندها تقوم المفتشية بإخضاع المكلف بالضريبة على الدخل الإجمالي المؤسسة مرتين في مكان الإقامة ومكان مزاولة النشاط.

- أما نسبة (20%) من العينة فكانت إجاباتهم صحيحة حول المفهوم القانوني للإزدواج الضريبي بأنه خضوع نفس الشخصية الضريبة عن نفس الوعاء أكثر من مرة ولفترة زمنية واحدة.

ب- الإقرار بتعرض المؤسسات الخاضعة للـ IBS للإزدواج الضريبي

الجدول رقم(34): يبين الإقرار بوجود حالة إزدواج ضريبي تتعرض لها الشركات الخاضعة للـIBS

البيـــــــــان	العدد	النسبة (%)
الجواب بـ نعم	04	40
الجواب بـ لا	06	60
المجموع	10	100

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن (60 %) لا تقر بالإزدواج الضريبي على أرباح الشركات على أساس نظرتهم القانونية المتمثلة في انفصال شخصية الشريك عن الشركة، بينما الـ(40 %) المتبقية تعترف بوجود الإزدواج الضريبي في هذه الحالة.

جـ- دفع الإزدواج الضريبي المكلفين إلى التهرب الضريبي

إن نسبة (40%) من رؤساء المصالح يعتقدون أن الإزدواج الضريبي يؤدي بالشركات إلى التهرب الضريبي وخاصة الضرائب المتعلقة بالأرباح الموزعة.

د - من خلال الإجابات على السؤال المتعلق بوجوب معالجة ا لظاهرة، تبين أن جميع الذين لهم قناعة بوجود حالة ازدواج ضريبي والذين يمثلون (40%) من العينة يطلبون من المشرع الضريبي بوضع حد لهذه الظاهرة لكي لايكون هناك عبئا إضافيا على الإدارة الجبائية الغير قادرة على محاصرتها في ظل الإمكانيات الحالية المتاحة.

المبحث الثاني: أثر الإزدواج الضريبي على الشركات والشركاء

يتمثل الجزء الثاني من الدراسة الميدانية بولاية ميلة في محاولة اختبار الفرضية الثانية القائلة بتحريض الإزدواج الضريبي الشركات على احتجاز أرباحها المحققة للمساهمة في التمويل الذاتي من جهة وإعادة استثمارها من جهة أخرى، لهذا الغرض تم استعمال طريقة الإستبيان من أجل تدعيم النتائج المتوصل إليها عند فحص الملفات الجبائية التابعة لدائرة التلاغمة وكذلك تحليل الإحصائيات المستقاة من مديرية الضرائب، بالإضافة إلى محاولة تتبع أثر تغير المعالجة الضريبية للأرباح الموزعة على سياسة توزيع الأرباح، المنتهجة من طرف مسيري الشركات وذلك بفحص ملف جبائي لشركة تضامن طلبت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وذلك للفترة الزمنية الممتدة ما بين 1999 و 2005. وفي الأخير دراسة أثر الازدواج الضريبي على الشركاء من خلال الإستبان المخصص لهذا الغرض.

المطلب الأول: الإستبيان الخاص بمسيري الشركات

تمت الدراسة الميدانية بولاية ميلة بالخروج إلى المقرات الاجتماعية للشركات محل الدراسة وهي شركات ذات مسؤولية محدودة أو ذات الشخص الوحيد، حيث تحصلنا على عناوينهم من مفتشيات الضرائب عبر العنوان المذكور بالسجل التجاري كما أخذنا عناوين المحاسبين القانونيين لهم وأرقام هواتفهم من تأشيراتهم المختومة في الميزانيات الجبائية للشركات أو وثيقة التصريح بالوجود(Déclaration d'existence) لأنه في أغلب الأحيان لا يكون العنوان صحيحا خاصة بالنسبة لشركات النقل، الإستيراد والتصدير والتي لا تتوفر على مقر معروف وفي متناول جميع الجمهور، وقد سهل لنا المحاسبون المهمة بعد التعاون الذي أبدوه من خلال دعوة مسيري الشركات وبحضورنا الشخصي إلى مكاتبهم، أين تم الحوار معهم وتحسيسهم بأهمية الدراسة والهدف منها وتدخل معنا المحاسبون- بطريقتهم الخاصة - من أجل توضيح أسئلة الإستبيان على المسيرين ذوي المستوى التعليمي المحدود وهكذا وزعنا جميع الاستمارات الخاصة بالمسيرين من جهة ومن جهة أخرى قمنا بتسليم الاستمارات الخاصة بالشركاء عن طريق اليد ومجموعة أخرى عن طريق المسيرين أنفسهم الذين تجاوبوا معنا وفهموا المغزى من هذا الإستبيان.

لقد استغرقت عملية توزيع الاستمارات و استلامها حوالي شهرين أي من منتصف مارس إلى منتصف ماي 2006 نظرا لصعوبة تحقيق المواعيد مع المبحوثين وتفرقهم على كامل دوائر الولاية.

حاولنا من خلال تصميم الإستبيان على أن تكون الأسئلة أكثر تلاؤماً مع متطلبات الفرضية الموضوعة للدراسة، لذلك جاء الإستبيان الأول(الخاص بالشركات) موزعاً في شكل قسمين من الأسئلة، قسم مصمم حول المعلومات الشخصية للشركات ومسيريها، والقسم الآخر مصمم كمؤشر للفرضية

الثانية حول حث الإزدواج الضريبي الشركات على توسيع استثماراتها، والإعتماد على مصادر تمويل داخلية.

فيما يخص المجتمع الإحصائي فيقدر عدده بـ 317 شركة مسجلة بالمصفوفة الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات، وقد حاولنا أن نأخذ عينة عشوائية بسيطة متنوعة من جميع مناطق الولاية بتوزيعنا لـ 130 استمارة، لاعتبارات منهجية عديدة أهمها[3]:

- محدودية المجتمع الأصلي
- حجم العينة مقبول وليس صغير جدا.
- الدراسة محصورة بولاية واحدة وليست منتشرة على مساحة جغرافية شاسعة.

إستطعنا استرجاع 102 استمارة وبعد فرزها قمنا باستبعاد ستة (6) منها للنقص الملحوظ في الإجابات و بالتالي بقيت لدينا 96 استمارة أخذنا بتفريغ الإجابات منها في جداول ومحاولة تحليلها على أساس النسب المئوية والتعليق عليها، فكانت النتائج على النحو التالي:

أولا: المعلومات الشخصية

1- الجدول التالي يبين أقدمية الشركات في النشاط الممارس

الجدول رقم (35): يبين أقدمية الشركات في النشاط الممارس

السنوات	عدد الشركات	النسبة(%)
مابين 2-6	25	26,04
4-6	16	16,67
6 -8	39	40,63
8-10	12	12,5
10-12	02	2,08
12-14	01	1,04
14-16	01	1,04
المجموع	**96**	**100**

[3] محمد عبد الفتاح حافظ الصيرفي : البحث العلمي – الدليل التطبيقي للباحثين - ، دار وائل للنشر،عمان،2002،ص 194 .

من خلال الجدول رقم (35) يتضح أن أغلبية الشركات حديثة النشأة، حيث أن أقدمية النشاط الممارس لدى فئة كبيرة منها تتراوح ما بين 6 و 8 سنوات بنسبة تقدر بـ (40,63 %) بينما فئة أكثر من 10 سنوات تعتبر ضئيلة جدا فهي لا تتعدى (2,08%).

2- الجدول التالي يبين مستوى التعليم لدى مسيري الشركات

الجدول رقم (36): يبين مستوى التعليم لدى مسيري الشركات.

مستوى التعليم	عدد مسيري الشركات	النسبة
جامعي	14	14,58
ثانوي	35	36,46
متوسط	22	22,92
ابتدائي	25	26,04
المجموع	96	100

إن النسبة الكبيرة من مسيري الشركات ذوي مستوى التعليم الثانوي بـ (36.46%)، بينما نسبة ضئيلة منهم لديهم المستوى الجامعي تقدر بـ (14.58%).

3- يبين الجدول التالي المجالات المختلفة لنشاط الشركات محل الدراسة

الجدول رقم (37): يبين طبيعة نشاط الشركات.

طبيعة النشاط	عدد الشركات	النسبة(%)
تجاري	28	29,17
خدمي	37	38,54
صناعي	31	32,29
المجموع	96	100

الملاحظ من خلال الجدول رقم(37) أن هناك توازن في العينة من حيث طبيعة النشاط الممارس نظرا لتقارب النسب بعضها لبعض، بالرغم من ارتفاع نسبة النشاط الخدمي و الذي يقدر بـ (38.54%).

4- عدد الشركاء:

يبين الجدول التالي عدد الشركاء لكل من في الشركات التي تتضمنها العينة:

الجدول رقم (38): يبين عدد الشركاء في كل شركة ـ بالنسبة المئوية ـ

عدد الشركاء	عدد الشركات	النسبة(%)
1	23	23,96
2	16	16,67
3	18	18,75
4	12	12,50
5	13	13,54
6	9	9,37
7	5	5,21
المجموع	96	100

إن النسبة الكبيرة من العينة هي للشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد و تقدر بـ 23,96% و هو الشكل القانوني الموجود بكثرة.

5- رأس المال الاجتماعي: يبين الجدول التالي قيمة رأس المال الاجتماعي للشركات.

الجدول رقم (39): يبين قيمة رأس المال الاجتماعي للشركات.

رأس المال الاجتماعي بالـ دج	عدد الشركات	النسبة(%)
100.000	54	56,25
30.000 -100.000	14	14,58
500.000 -300.000	10	10,42
700.000 -500.000	7	07,29
900.000 -700.000	11	11,46
المجموع	**96**	**100**

حسب الجدول 56,25% من الشركات لا يتعدى رأسمالها الإجتماعي 100.000 دج و هو الحد الأدنى الذي يفرضه القانون عند تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة.

6- الصلة بين الشركاء:

يبين الجدول الموالي وجود صلة القرابة بين الشركاء من عدمها:

الجدول رقم (40): يبين صفة الصلة الموجودة بين الشركاء

البيـــــان	عدد الشركات	النسبة(%)
صلة عائلية	33	34,38
ليست عائلية	63	65,62
المجموع	96	100

إن النسبة الكبيرة (65,62%) من الشركاء ليس لديهم صلة قرابة لأن أغلبية هذه الشركات المصنفة في هذا المجال هي ذات الشخص الوحيد و باستثناء (23) شركة ذات شخص وحيد سوف نجد النسبة تتناقص لتصبح حوالي (54,73%) من الذين لديهم علاقة عائلية مقابل (45,20%) من الذين ليست لديهم صلة قرابة مما يجعل من النسبتين متقاربتين إلى حد ما.

ثانيا : أثر الإزدواج الضريبي على الشركات محل الدراسة:

1- يبين لنا الجدول التالي سبب اختيار الشكل القانوني للشركة (شركات أموال).

الجدول رقم(41): سبب اختيار الشكل القانوني للشركة

البيـــــــان	عدد الشركات	النسبة(%)
- وضوح مسؤولية الشركاء	29	30,20
- الإستفادة من الإمتيازات الجبائية	24	25
- الإستفادة من القروض البنكية	43	44,79
المجموع	96	100

الملاحظ من خلال الجدول أن سبب اختيار هذا الشكل القانوني للشركة هو بنسبة كبيرة من أجل الإستفادة من التسهيلات البنكية خاصة منها القروض طويلة الأجل، تليها وضوح مسؤولية الشركاء بقدر مساهمتهم في رأس المال، أما الحافز الضريبي فتعتبر نسبته ضئيلة (25%) وليس سببا جوهريا في الإختيار الأمثل للشكل القانوني.

2- يبين الجدول التالي قبول الضريبة على أرباح الشركات من حيث المعدل:

الجدول رقم (42): يبين مدى ملاءمة معدل الضريبة على أرباح الشركات.

البيـــــــان	العدد	النسبة(%)
ملائم	53	55,21
غير ملائم	43	44,79
المجموع	96	100

إن النسبة الغالبة من العينة غير راضية عن معدل الضريبة على أرباح الشركات والتي تراه أنه مرتفع، مقابل (44,79%) ترى أن المعدل مقبول.

3- قبول الضريبة على أرباح الشركات من حيث كيفية الدفع

الجدول رقم (43): يبين مدى قبول الضريبة على أرباح الشركات من حيث كيفية الدفع

البيـــــــان	العدد	النسبة (%)
نعم	35	%36,46
لا	61	%63,54
المجموع	96	%100

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الطريقة التي تسدد بها الضريبة على لأرباح الشركات غير مقبولة لدى الأغلبية وذلك بنسبة (63,54%).

4- قبول الضريبة على أرباح الشركات على أساس تاريخ الدفع

الجدول (44): يبين ملائمة تاريخ دفع الضريبة على أرباح الشركات.

البيان	العدد	النسبة(%)
نعم	47	48.96
لا	49	51.04
المجموع	96	% 100

يلاحظ أن (51,04%) من الشركات لا تلائمها مواعيد تسديد التسبيقات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات.

5- يعبر الجدول الموالي عن مدى ملاءمة التخفيض الضريبي الممنوح على الأرباح المعاد استثمارها

الجدول رقم (45): يبين مدى ملاءمة معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها

الإجابة	العدد	النسبة (%)
نعم	23	23.96
لا	73	76.04
المجموع	96	100

يلاحظ أن النسبة العظمى (76,04%) من الشركات ترى أن المعدل المخفض على الأرباح المعاد استثمارها لايفي بالغرض منه في توسيع الإستثمار.

6- يعبر الجدول الموالي عن مدى احتجاز الأرباح المحققة:

الجدول رقم (46): يبين مدى احتجاز الأرباح المحققة

الإجابة	العدد	النسبة (%)
نعم	17	17.71
لا	79	82.29
المجموع	96	100

من خلال الجدول أعلاه، تعبر النسبة 29 ،82% على أن غالبية الشركات تفضل توزيع جميع أرباحها المحققة بعد تسديد الضريبة على أرباح الشركات وعدم احترامها للاحتياطيات القانونية الواجب الاحتفاظ بها.

7- يبين الجدول الموالي رفع رأس مال الشركة من عدمه

الجدول رقم (47): يبين عدد الشركات التي ترفع من رأسمالها

الإجابة	العدد	النسبة (%)
نعم	20	20.83
لا	76	76.04
المجموع	96	100

إن النسبة الكبيرة من الشركات لاتقوم برفع رأسمالها الاجتماعي قانونيا وبعقود تعديلية حيث تفضل الاحتفاظ برأس المال عند بداية نشاطها ولا يهمها في ذلك القيمة السوقية التي تعطي الوجه المالي الحقيقي للمؤسسة.

8- يبين الجدول الموالي، مصادر تمويل الشركة (تنوع المصادر)

الجدول رقم (48): يبين مصادر التمويل المعتمدة من طرف الشركة

البيـــــــــان	العدد	النسبة (%)
الإستدانة الخارجية	11	11.46
الأموال الخاصة	85	88.84
المجموع	96	100

تعتمد أغلبية الشركات على أموالها الخاصة في تمويل استثماراتها ويرجع ذلك إلى أن حجم هذه الأخيرة يعتبر ضئيلا، بالإضافة إلى عدم إظهار الوجه المالي الحقيقي المطلوب أمام البنوك والمؤسسات المالية المقرضة خوفا من استغلال ذلك من طرف مصالح الضرائب.

9- نتائج المراقبة الجبائية (إعادة تشكيل الأرباح)

الجدول رقم (49): يبين نتائج المراقبة الجبائية (إعادة تشكيل الأرباح).

الإجابة	العدد	النسبة (%)
نعم	33	34.38
لا	63	65.62
المجموع	96	100

النسبة الكبيرة يعاد تشكيل أرباحها لدى كل مراقبة جبائية سواء كانت المراقبة تمس تصريحات والوثائق المحاسبية للشركة(contrôle sur pièce) أو تتعداها إلى المراقبة الخارجية من خلال المعاينات التي تتم في مكان النشاط.

10- يعبر الجدول الموالي مدى إدراك مسيرو الشركات بالإزدواج الضريبي على الأرباح:

الجدول رقم (50): يبين إدراك مسيرو الشركات بالإزدواج الضريبي على الأرباح

الإجابة	العدد	النسبة (%)
نعم	66	68.75
لا	30	31.25
المجموع	96	100

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة 68,75% من مسيري الشركات تدرك حجم الإزدواج الضريبي على أرباح شركاتهم ويعتبرونه عبئا ضريبيا إضافيا.

من جهة أخرى، وتكملة للعنصر (10) فقد تم وضع سؤال مفتوح بالنسبة للمجيبين بـ نعم حول من يتحمل عبء الإزدواج الضريبي، فكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (51): يبين نوعية الأطراف المتحملة لعبء الإزدواج الضريبي.

الإجابة	عدد الأجوبة	النسبة(%)
الشركة	47	71,21
الشركاء	11	16,67
الإثنين معا	8	12,12
المجموع	66	100

من خلال إجابات المسيرين نلاحظ أن أغلبيتهم يعتقدون أن عبء الإزدواج الضريبي تتحمله إدارة الشركة، ويفسر ذلك على أساس أنها هي التي تسدد الضريبة على أرباح الشركات بالإضافة إلى الضريبة على الحصص الموزعة من خلال الإقتطاع من المصدر على الحسابات الجارية للشركاء والمشاكل التي قد تقع مع الشركاء عند اقتطاع ضرائب إضافية على حسابهم بعد تعرض الشركة لرقابة جبائية يكتشف فيها حجم الأرباح الذي كان مخفيا في سنوات سابقة.

11- الجدول التالي يبين نوع الأثر الذي يخلفه الإزدواج الضريبي من خلال الإجابات المقدمة من طرف المدركين للظاهرة.

الجدول رقم (52): يبين نوع أثر الإزدواج الضريبي

نوع الأثر	عدد الأجوبة	النسبة (%)
إقتصادي	43	65,15
مالي	23	34,85
المجموع	66	100

من خلال الجدول يتبين أن يرى مسيرو الشركات أن عبء الإزدواج الضريبي يخلف أثر إقتصاي على المؤسسة والتأثير على نشاطها في ظل المنافسة التي تفرضها مؤسسات أخرى تمارس نفس النشاط وغير معنية بالإزدواج الضريبي كأن تكون شركات أشخاص مثلا.

12- الجدول الموالي يبين الحلول المقترحة من أجل محاصرة ظاهرة الإزدواج الضريبي.

الجدول رقم(53): يبين الحلول المقترحة من أجل إلغاء الإزدواج الضريبي.

البيـــــــان	العدد	النسبة (%)
حلول تشريعية	35	53,03
التهرب الضريبي	31	46,79
المجموع	66	100

الملاحظ أن نسبة03، 53% تطلب إلغاء الإزدواج الضريبي، وذلك بتدخل المشرع الضريبي وتغيير القانون الساري المفعول أما النسبة المتبقية فترى أن الحل الوحيد لتفادي تسديد الضريبتين معا هو التهرب بمختلف الطرق عن دفعها سواءً كانت مشروعة أو غير مشروعة.

المطلب الثاني: الإزدواج الضريبي وتغير المعالجة الضريبية للأرباح الموزعة

لمعرفة أثر تغير تقنية التخفيف من الإزدواج الضريبي على السياسة الإستثمارية للمؤسسة قمنا بدراسة ملف جبائي لشركة تضامن اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وذلك من خلال متابعة ملفها الجبائي إبتداءًا من سنة 1995 إلى غاية سنة 2004، ويعود سبب اختيار هذه الفترات الزمنية إلى ما يلي:

- انتهاء فترة الإعفاءات الجبائية الممنوحة لهذه الشركة في إطار دعم و ترقية الاستثمار سنة 1998، أين كانت الأرباح معفاة من الضريبة على أرباح الشركات (IBS) و بالتالي انتفاء حالة الازدواج الضريبي.
- تتميز فترة الدراسة باستقرار معدلات الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بـ 30 ٪، و كذلك المعدل المخفض بـ 15 ٪.
- وجود آليتين مختلفتين للمعالجة الضريبية للأرباح الموزعة على الشركاء حيث تعالج الأرباح الموزعة الخاصة بسنوات النشاط 1999، 2000، 2001 بالآلية القديمة الأرباح الموزعة في سنوات 2002، 2003، 2004 بالآلية الجديدة.

أما اختيار الملف الجبائي لهذه الشركة بالذات فيعود إلى ما يلي:

- احتواء الملف على كل التصريحات الجبائية التي يمكن الاعتماد عليها من أجل جمع المعلومات الضرورية للقيام بهذه الدراسة. و تتمثل هذه الوثائق في الميزانيات الجبائية و ملحقاتها والتصريحات من نوع GN°4، GN°1، GN°1Ter.
- محاضر الجمعية العامة السنوية لمجلس الإدارة.
- التعديلات في القانون الأساسي للشركة كلما تعلق ذلك بالزيادة في رأس مال الشركة.
- قائمة الاستثمارات المزمع تحقيقها للسنة اللاحقة و المتعهد بإعادة استثمارها.
- قائمة خاصة بحجم الأرباح الموزعة، و الاقتطاعات من المصدر التي قامت بها الشركة على كل شريك.
- أهمية حجم الأرباح المصرح بها من طرف هذه المؤسسة مقارنة بشركات أخرى على تراب الولاية.

والحقيقة أن دراسة هذا الملف قد انصبت على معرفة مدى تأثير الإزدواج الضريبي على سياسة توزيع الأرباح، وذلك من خلال المقارنة بين مرحلتين مختلفتين من مراحل خضوع الأرباح الموزعة للضريبة واعتماداً على الملفات الجبائية للشركاء فيما يخص التصريح بدخلهم الإجمالي.

أولا: تأثير الإزدواج الضريبي على سياسة توزيع أرباح الشركة

نحاول إبراز مدى تأثير الإزدواج الضريبي على سياسة توزيع أرباح الشركة من خلال تحليل الجداول التالية:

الجدول رقم (54) : تفصيل الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات

الوحدة (دج)

السنوات / الأرباح	2000/1999	2001/2000	2002/2001	2003/2002	2004/2003	2005/2004
الربح الإجمالي (الخام)	96.603.596	76.829.000	64.466.869	67.753.770	80.838.016	94.793.281
الأرباح المعاد استثمارها و الخاضعة للمعدل المخفض	42.460.728	61.523.700	40.000.000	53.172.367	45.138.255	60.432.725
الربح الخاضع للضريبة بالمعدل العادي	54.142.868	15.503.300	24.466.869	14.581.403	35.699.761	34.360.556
نسبة الأرباح الخاضعة للمعدل المخفض إلى الربح الخام	% 43.95	%80.07	%62.04	%78.47	%55.58	%63.75

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا مختلف التصريحات الجبائية

الملاحظ من خلال نسبة الأرباح المعاد استثمارها (أي الخاضعة للمعدل الخفض بـ15 %) أنها مرتفعة مقارنة بالأرباح الخاضعة للمعدل العادي وذلك منذ سنة 2000، حيث كانت أكثر من 50% من الربح الإجمالي.

وبالتالي، تحاول الشركة دوما الإستفادة من المعدل المخفض للضريبة على أرباح الشركات حيث تقوم بتضخيم قائمة الإستثمارات المتعهد بإنجازها، غير أنها في حقيقة الأمر لا تنجزها بالكامل، وتسدد الضريبة على أرباح الشركات عن الجزء الغير منجز بمعدل 15% (لأن 15% الأولى قد سددتها في السنة السابقة) وهذا ما يمكن اعتباره نوعا من التهرب الضريبي تستفيد منه الشركة، عن طريق تأجيل دفع جزء من الضريبة على أرباح الشركات لمدة سنة كاملة. بالمقابل يمكن لهذا السلوك الجبائي المنتهج من طرف مسيري الشركة إلحاق الضرر بالخزينة العمومية في حالة حدوث تضخم وتدهور لقيمة النقود عبر السنوات المختلفة.

الجدول رقم (55) : تفصيل بالضريبة على أرباح الشركات المستحقة الدفع

الوحدة (دج)

السنوات / الضرائب المستحقة	2000/1999	2001/2000	2002/2001	2003/2002	2004/2003	2005/2004
المعدل المخفض 15%	6.369.109	9.228.555	6.000.000	7.975.8555	6.770.738	90.649.09
المعدل العادي 30%	16.242.860	4.591.590	7.340.421	4.374.421	10.709.928	10.308.167
المبلغ الإجمالي للضريبة (IBS) المستحقة	22.611.969	13.820.145	13.340.061	12.350.276	17.480.666	19.373.076
المعدل التناسبي للضريبة على أرباح الشركات	**%23.40**	**%17.98**	**%20.69**	**%18.22**	**%21.62**	**%20.43**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا مختلف التصريحات الجبائية

من خلال الجدول نلاحظ أن المعدل التناسبي الناجم عن خضوع جزء من الأرباح للمعدل العادي والجزء الآخر للمعدل المخفض يتراوح مابين 18% و حوالي 24% حسب حجم الأرباح المعاد استثمارها، ويعتبر المعدل الأ قل ذلك المحقق في سنة 2000 نظرا لحاجة الشركة لمزيد من الأموال بغرض استثمارها في مشروع توسيع المصنع واستحداث ورشات تصنيع أخرى. وبالتالي يظهر الفرق واضحا ما بين المعدل العادي والتناسبي للشركات التي تعتمد على إعادة استثمار لأرباحها المحققة.

الجدول رقم (56): تفصيل بكيفية توزيع الأرباح

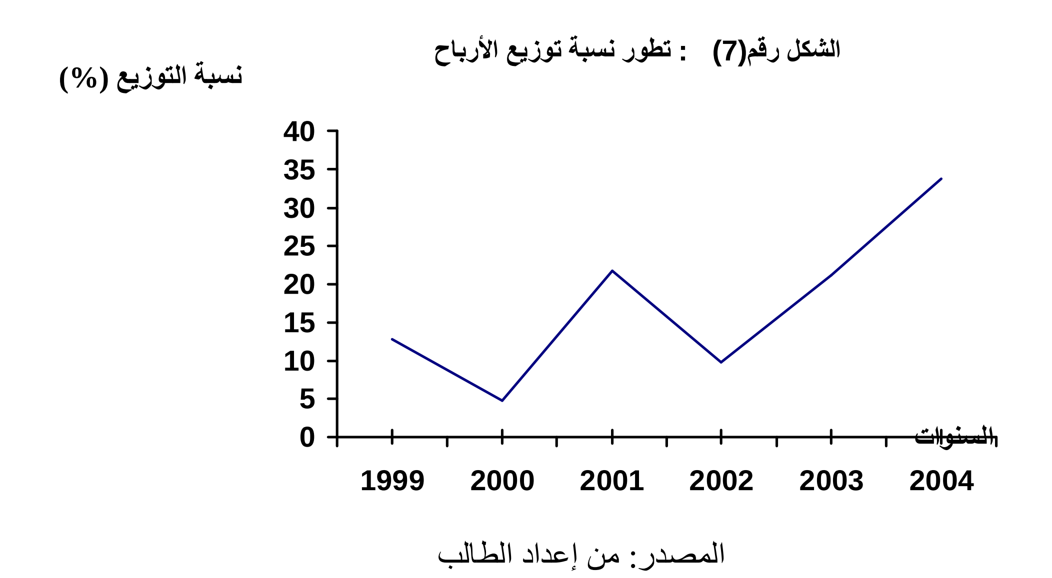
الوحدة (دج)

السنوات / الأرباح	2000/1999	2001/2000	2002/2001	2003/2002	2004/2003	2005/2004
الأربـــــاح الصـافية بعد IBS	73.994.627	63.008.855	51.126.808	55.403.280	63.357.350	75.420.205
الأربـــــاح المحتجزة	64.500.000	60.000.000	40.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000
الأربـــــاح الموزعة	9.491.627	3.008.855	11.126.808	5.403.280	13.357.350	25.402.205
نسبة توزيع الأرباح	**%12.82**	**%4.77**	**%21.76**	**%9.75**	**%21.08**	**%33.70**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على محاضر الجمعية العامة السنوية لمجلس الإدارة.

يبدو من خلال الجدول أعلاه، أن نسبة توزيع الأرباح تختلف من سنة لأخرى فنجدها مرتفعة في السنة الأولى ثم تنخفض في السنة التي تليها (سنتي 1999و 2000، سنتي 2001و 2002) على عكس السنتين الأخيرتين أين كانت النسبة في سنة 2003 (21,08%) ثم ارتفعت سنة 2004 إلى (33.70%) ويمكن توضيح تطور سياسة توزيع الأرباح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(7) : تطور نسبة توزيع الأرباح



المصدر: من إعداد الطالب

يبين الرسم البياني كيفية تفسير تغير سياسة توزيع الأرباح من خلال عاملين هما:

- إستراتيجية الشركة نحو توسيع استثماراتها ما بين سنتي 2000 و 2002 مما أدى إلى احتجاز أكبر للأرباح.

- إستبدال آلية الرصيد الجبائي والقرض الضريبي بالاقتطاع من المصدر والتحريري من الضريبة بنسبة 15 % أين زاد حجم الأرباح الموزعة في سنتي 2003 و 2004 وبصفة معتبرة جدا ، حيث وصلت نسبة التوزيع في السنة الأخيرة إلى 33.70% مما يدل على أن مسئولي الشركة يولون اهتماما بالغا بحالة الإزدواج الضريبي الحاصلة.

ثانيا: المقارنة بين آليتي الرصيد الجبائي والإقتطاع التحريري من الضريبة لخضوع الأرباح الموزعة

توزع الأرباح على الشركاء كل حسب حصته في رأس مال الشركة، و تقسم حصص الشركاء كما يلي:

* الشريك المسير ذو الأغلبية(Gérant Majoritaire) بنسبة 52,25% من رأس المال.

* باقي الشركاء وعددهم خمسة (05) شركاء، بنسب متساوية تقدر بـ9,55% للشريك الواحد، و تقوم الشركة باقتطاع مبلغ الضريبة على الأرباح الموزعة و تسديدها تلقائيا بواسطة (G50) في الشهر الموالي للتصريح بالأرباح السنوية عبر الميزانية الجبائية و يمكن تلخيص المبالغ السنوية المقتطعة فيما يلي:

الجدول رقم (57): يبين إجمالي الإقتطاع من المصدر على حساب الشركاء

الوحدة (دج)

السنوات	**2000/1999**	**2001/2000**	**2002/2001**	**2003/2002**	**2004/2003**	**2005/2004**
الحصة من الأرباح الموزعة	4.959.375	1.572.126	5.813.757	2.823.213	6.979.215	13.382.057
الإقتطاع من المصدر المسدد بنسبة20% (قرض ضريبي)	991 875	314 425	1.162.751	-	-	-
الإقتطاع من المصدر بنسبة15% تحريري من الضريبة	-	-	-	423.482	101.882	2.007.309
الرصيد الجبائي 25%	**1.239.844**	**393 .032**	**1.453.439**	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على ملفات الدخل الإجمالي للشركاء

من الواضح أن الرصيد الجبائي الذي كان ممنوحا في سنوات 2000،2002،2001 على التوالي لا يفي بالغرض الممنوح من أجله ألا وهو إلغاء حالة الإزدواج الضريبي لأن الشركاء لا يستطيعون تعويضه،وبالتالي سمحت الآلية الجديدة المعتمدة فيما بعد للشركاء بصفة عامة الإستفادة من انخفاض معدل القرض الضريبي من 20% إلى 15% كاقتطاع محرر من الضريبة و بفارق 5%.

الجدول رقم (58) : حساب الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) للشريك ذو الأغلبية

الوحدة (دج)

السنوات	**2000/1999**	**01/2000**	**02/2001**	**03/2002**	**04/2003**	**05/2004**
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة	4.959.375	1.572.126	5.813.757			
- أرباح تجارية و صناعية*	-1.092.283	1.636.022	-	-	-	-
- المرتبات و الأجور الخام	463 .755	419.196	583.360			
- الرصيد الجبائي	1.239.844	393.032	1.453.439			
- الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي	5.570.691	4.020.377	7.850.556			
- الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة	2.036.276	1.416.151	3.128.222			
- إشتراكات إجتماعية	-266.400	- 219 .303	-237.900			
- القرض الضريبي على المرتبات و الأجور	-84.420	- 76 .830	-96.740			
- القرض الضريبي على الأرباح الموزعة	-991. 875	- 314 .425	-1.162.751			
- الرصيد الجبائي	-959. 981	- 393 .032	- 453.439			
الباقي للتسديد	**0**	**412.561**	**177.392**			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ملف (IRG) للشريك والمسير ذو الأغلبية.

يستفيد الشريك المسير ذو الأغلبية، و الممارس لنشاط آخر خارج إطار الشركة، من إضافة الأرباح المحققة من النشاط الثاني عند حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي عند تحقيق خسارة (كما هو الحال في سنة 1999) لم يسدد الشريك المسير ذو الأغلبية أي ضريبة إضافية على التوزيع بعد القرض الضريبي، وهذا هو الامتياز الذي كان يمنحه القانون السابق للمعالجة الجبائية للأرباح الموزعة.

* الشريك ذو الأغلبية له نشاط أخر يتمثل في مقاولة الأشغال العمومية.

لكن وفي ظل الآلية الجديدة التي تزامنت مع إلغاء ترحيل الخسارة إلى صنف آخر من النشاط (أي أنه لا تنقص الخسارة المحققة على مستوى مقاولة الأشغال العمومية من الأرباح الموزعة عليه من طرف الشركة)* يتضح لنا أنه رغم التخفيف من حدة الإزدواج الضريبي على أرباح الشركات، يبقى الشركاء الذين يقومون بأنشطة صناعية أو تجارية أو يمارسون مهن حرة أخرى، يعانون من عدم خضوع أرباحهم الموزعة للضريبة على الدخل الإجمالي بإعتبارها تصاعدية وتحقق أكثر عدالة.

الجدول رقم (59): يبين الضريبة على الدخل الإجمالي المستحقة لأحد باقي الشركاء*

الوحدة (دج)

السنوات	2000/1999	2001/2000	2002/2001
مداخيل رؤوس الأموال المنقولة	906 .450	287 .346	1.062.610
(-)الإشتراكات الإجتماعية	57 .000	34 .400	86.400
(+) المرتبات و الأجور الخام	398 .751	387 .555	423.470
(+) الرصيد الجبائي	226 .612	71.836	265.652
الأساس المأخوذ لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي الخام	1.474.813	712.337	1.665.332
الضريبة على الدخل الإجمالي الخام	420. 184	153. 701	486.866
(-) القرض الضريبي على المرتبات و الأجور	37.737	68.553	80.701
(-) القرض الضريبي على الأرباح الموزعة	181.290	57.469	212.522
(-) الرصيد الجبائي	165. 157	27.679	193.643
الباقي للتسديد الضريبة على الدخل الإجمالي الصافية	**0**	**0**	**0**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ملف (IRG) لباقي الشركاء.

لا يسدد باقي الشركاء الضريبة على الدخل الإجمالي لأن القرض الضريبي المسدد في كل السنوات أعلى من الرصيد الجبائي الممنوح، يفترض تعويض الشركاء بقيمة الفرق بين الرصيد الجبائي الذي يدخل كأساس عند حساب الضريبة على الدخل الإجمالي الخام مع ذلك الممنوح فعليا عند حساب الباقي للتسديد، وهو ما يدل على أن هذه المرحلة تميزت بالإقتطاع من المصدر بنسبة 20 % ثابتة ولا يوجد أي أثر للرصيد الجبائي.

* أنظر: المادة 12 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة والمتممة للمادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الأولى.
* على أساس أن نسبة حصصهم في رأس المال متساوية.

الجدول رقم (60) : يبين الإقتطاع من المصدر على الأرباح الموزعة الخاصة بكل شريك

الوحدة (دج)

السنوات	2000/1999	01/2000	02/2001	03/2002	04/2003	05/2004
الحصة من الأرباح الموزعة	906.405	287.346	1.062.610	516.013	1.275.627	2.427.629
الإقتطاع من المصدر المسدد بنسبة 20% (قرض ضريبي)	181.290	57.469	212.522	-	-	-
الإقتطاع من المصدر 15% تحريري من الضريبة	-	-	-	77.402	191.344	364.144
الرصيد الجبائي (25%)	226.612	71.836	265.652	129.003	318.907	606.907

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على ملف (IRG) لكل شريك.

إن تزايد الحصة من الأرباح الموزعة على الشركاء ذوي الأقلية في الشركة في السنتين الأخيرتين يرجع إلى تغير نسبة الإقتطاع من المصدر على الأرباح الموزعة وتحقيق كل شريك لوفر ضريبي يقدربـ 5 % عن حصته من الأرباح الموزعة وبالتالي فإن التخفيض الضريبي الحاصل هو في صالح هذه الفئة من الشركاء بغض النظر عن قيمة الوفر الضريبي الذي يحققونه.

المطلب الثالث: أثر الإزدواج الضريبي على الشركاء

جاء الإستبيان الخاص بالشركاء استجابة لمتطلبات الفرضية الثالثة الموضوعة للدراسة وهي الأثر السلبي للإزدواج الضريبي من خلال العبء الضريبي الكبير الذي يتحمله الشركاء وقد جاء تصميم الإستبيان على شاكلة سابقه من خلال قسمين أساسيين:

- المعلومات الشخصية الخاصة بالشركاء.
- أسئلة مطروحة كمؤشر للفرضية الموضوعة.

وقد كان اختيار حجم العينة على أساس العينة العشوائية المختارة من الشركات أين وزعنا لكل شركة ذات الشخص الوحيد استمارة واحدة والباقي على عدد الشركاء فكان عدد الإستمارات الموزعة يقدر بـ 183 استمارة، استرجعنا منها 156 وبعد فرزها والإطلاع على الأجوبة استبعدنا 31 استمارة لعدم التقيد بالتعليمات المقدمة في الإستبيان وكذلك عدم الإجابة على جميع الأسئلة من طرف المبحوثين.

فكانت نتائج الإستبيان كما هو مبين في الجدول التالي مع التحليل الإحصائي عن طريق النسب المئوية والتعليق عليها:

أولا : المعلومات الشخصية

نتعرف على فئات الأعمار الخاصة بالشركاء من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (61): الشركاء حسب السن

فئة الأعمار	العدد	النسبة(%)
مابين 20-30	37	29,60
40-30	39	31,20
50-40	28	22,40
60-50	21	16,80
المجموع	125	100

فئات أعمار الشركاء في هذه العينة متقاربة إلى حد ما إلا أن النسبة الغالبة هي الفئة مابين 30 و40 سنة بنسبة تقدر بـ31,20 %.

الجدول رقم (62): الشركاء حسب الجنس

البيـــــــان	العدد	النسبة(%)
ذكـــــــــــر	119	95,20
أنثـــــــــى	6	4,80
المجمـــــوع	125	100

يغلب على أفراد العينة عنصر الذكور بنسبة كبيرة تقدر بـ حوالي 95 % والنسبة المتبقية إناث.

الجدول رقم (63): يبين مستوى التعليم الخاص بالشركاء

المستوى	العدد	النسبة (%)
جامعـــــــــــي	11	8,80
ثانـــــــــوي	50	40,00
متوســـــــــط	21	16,80
أساســـــــــي	27	21,60
بدون مستـــوى	16	12,80
المجمــــــــوع	125	100

يلاحظ أن المستوى التعليمي الغالب هو الطور الثانوي بـ 40 % أما النسبة الضئيلة فهي من ذوي المستوى الجامعي والنسب الباقية موزعة ما بين المستوى المتوسط، الأساسي وبدون مستوى.

يعبر الجدول الموالي عن الأنشطة الرئيسية بالنسبة للشركاء

الجدول رقم (64): يبين النشاط الرئيسي للشركاء

النشاط الممارس	العدد	النسبة(%)
داخـــــــــل الشركـــة	104	83,20
خـــــــارج الشركـــة	21	16,80
المجمـــــــــــوع	125	100

يعتبر أغلب الشركاء نشاطهم الأساسي في إطار الشركة أي أنهم ليسوا مشاركين بأموالهم فقط بل بجهدهم المبذول سواء في إدارة الشركة أو العمل كأجراء داخلها في مختلف النشاطات المتعلقة بالشركة.

ثانيا: تأثير الإزدواج الضريبي على الشركاء

1- يبين الجدول الموالي مدى ملائمة الإقتطاع من المصدر المطبق على الأرباح الموزعة من حيث المعدل، كما هو موضح في الجدول رقم (65):

الجدول رقم (65): يبين مدى ملاءمة الإقتطاع من المصدر المطبق على الأرباح الموزعة من حيث المعدل

البيـــــــــان	العدد	النسبة(%)
نعـــــــــم	42	33,60
لا	83	66,40
المجموع	125	100

النسبة الكبيرة(66,40 %) من الشركاء لا يلائمهم معدل الإقتطاع من المصدر المطبق على حصصهم من الأرباح الموزعة .

2- الجدول التالي يعبر عن مدى ملائمة كيفية دفع الإقتطاع من المصدر على الأرباح الموزعة:

الجدول رقم (66): يبين مدى ملاءمة كيفية دفع الإقتطاع من المصدر على الأرباح الموزعة.

البيـــــــــان	العدد	النسبة (%)
نعـــــــــم	38	30,40
لا	87	69,60
المجموع	125	100

الملاحظ أن نسبة (69,60%) من الشركاء لايلائمها التسديد عن طريق الإقتطاع من المصدر بل تريد أن تعامل كشخص طبيعي يسدد الضريبة على الدخل الإجمالي عن طريق سلم تصاعدي تتوفر فيه عدالة ضريبية أكبر وحسب المقدرة التكليفية لكل شريك .

3- يعبر الجدول التالي عن مدى ملائمة آجال الدفع للضريبة على الأرباح الموزعة:

الجدول رقم (67): يبين مدى ملاءمة آجال الدفع للضريبة على الأرباح الموزعة.

البيـــــــــان	العدد	النسبة (%)
نعـــــــــم	40	32
لا	85	68
المجموع	125	100

إن النسبة الكبيرة من الشركاء لا يلائمها موعد الإقتطاع من المصدر على أرباحهم الصافية وذلك كنتيجة حتمية لعدم تقبلهم لكيفية التسديد كما رأينا في الجدول(66).

4- الجدول الموالي يبين التقنية المفضلة من أجل التخفيف من الإزدواج الضريبي:

الجدول رقم (68): يبين التقنية المفضلة من أجل التخفيف من الإزدواج الضريبي.

البيـــــــــان	العدد	النسبة (%)
تقنية الرصيد الجبائي	64	51,20
تقنية الإقتطاع التحريري	61	48,80
المجموع	125	100

يلاحظ أن نسبة تفضيل تقنية الرصيد الجبائي (51,20%) متقاربة إلى حد ما مع التقنية المعمول بها حاليا (48,80%)، غير أن التقنية الأولى تبقى محبذة لدى فئة من الشركاء على أساس تنوع مصادر دخلهم.

5- يبين الجدول التالي مدى إدراك الشركاء بوجود حالة إزدواج ضريبي على أرباحهم الموزعة:

الجدول رقم (69): يبين مدى إدراك الشركاء بوجود حالة إزدواج ضريبي على أرباحهم الموزعة

البيـــــــــان	العدد	النسبة (%)
نعم	93	74,40
لا	32	25,60
المجموع	125	100

إن النسبة الكبيرة (74,40%) من الشركاء تدرك حجم الإزدواج الضريبي الذي تتعرض له شأنها في ذلك شأن المسيرين القانونيين للشركات.

6- يبين الجدول الموالي، الجهة المعنية بتحمل عبء الإزدواج الضريبي

الجدول رقم (70) : يبين الجهة المعنية بتحمل عبء الإزدواج الضريبي

البيـــــــــان	العدد	النسبة (%)
الشـــــركة	21	22,58
الشركاء	72	77,42
المجموع	93	100

أغلبيـة الشـركاء لا يفصـلون شخصـيتهم عـن شخصـية الشـركة وبـذلك يعتبـرون عـبء الإزدواج الضريبي يتحملونـه بالكامل وهذا مـا تعبر عنـه النسبة (77,42%) مقابل (22,58%) ممن يـرون أن الشركة بصفتها شخصية معنوية هي التي تتحمله.

7- يبين الجدول الموالي الحلول التي يراها الشركاء ملائمة لمحاصرة الإزدواج الضريبي:

الجدول رقم(71): يبين الحلول التي يراها الشركاء ملائمة لمحاصرة الإزدواج الضريبي

البيـــــــــان	العدد	النسبة (%)
الحل التشريعي	58	62,37
التهرب الضريبي	23	24,73
رفع رأس مال الشركة	12	12,90

إن النسبة الكبرى من الشركاء (62,37 %) ترى وجوب تدخل المشرع الضريبي لوضع حد لهذه الظاهرة والإلغاء النهائي للإزدواج الضريبي بينما الفئات الأخرى من العينة فترى الحل في التهرب من دفع الضريبة أو احتجاز الأرباح ورفع رأس المال بدل تسديد الضريبة على الحصص الموزعة.

خلاصة الفصل

أثبت الواقع الميداني، من خلال هذا الفصل، أن الإزدواج الضريبي يؤثر على المكلفين بدفع الضريبة سواءٌ كان ذلك بالنسبة للشركة باعتبارها شخص معنوي أو الشركاء.

بالرغم من الأساليب المعتمدة من طرف المشرع الضريبي في كل مرة والتي مازلت في رأينا محدودة بعد تقييمها ومقارنة طريقة الرصيد الجبائي مع الاقتطاع التحريري من الضريبة، فقد انعكس ذلك على السلوك الجبائي المنتهج من طرف مسيري الشركات.

يعتمد مسيرو الشركات على سياسة لتوزيع الأرباح تهدف إلى تفادي الإزدواج الضريبي، مما يؤدي ذلك إلى المساس بمصلحة الخزينة العمومية للدولة في ظل عدم التقدير الجيد للمادة الخاضعة للضريبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية بصفة عامة ومفتشيات الضرائب بصفة خاصة، بالإضافة إلى صعوبة تحصيل المستحقات الضريبية في آجالها المحددة.

أدت الدراسة الميدانية بولاية ميلة إلى نفي الفرضيتين القائلتين بأن الإزدواج الضريبي يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية للدولة وكذلك الفرضية القائلة بحث الإزدواج الضريبي على توسيع الإستثمار من طرف المؤسسات واحتجاز أكبر حجم من أرباحها المحققة. بينما تم ثبوت الفرضية القائلة باعتبار الإزدواج الضريبي عبء إضافي على خزينة المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وبالنتيجة على الشركاء أنفسهم.

وعلى ضوء ما سبق، استطعنا الخروج بعدة نتائج و توصيات تُساعدنا في إيجاد حلول واقعية تحد من الظاهرة أو تجعلها في خدمة تحقيق المصلحة الاقتصادية المستهدفة.

الخاتمة:

في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، تبقى ظاهرة الإزدواج الضريبي من المشكلات التي مازالت عالقة في مختلف النظم الضريبية، وتبرز مشكلة الإزدواج الضريبي بشكل أعمق إذا ما ارتبطت بالمجال الدولي وذلك بسبب تعارض المصالح بين الدول، أين تريد كل دولة تحقيق إيرادات ضريبية على حساب دولة أخرى. أما على الصعيد المحلي، فإن التحكم في ظاهرة الإزدواج الضريبي لأرباح الشركات وخاصة من طرف بعض النظم المتطورة، أمر ممكن التخفيف من حدته أو تفاديه مخففة بذلك العبء على المكلف بدفع الضريبة. فالوصول إلى هذا الهدف لا يكون إلا بإجراء الدراسات الميدانية الدقيقة والواقعية لمعدلات الضريبة على أرباح الشركات و الضريبة على الأرباح الموزعة والأخذ بعين الاعتبار لخصوصية الشركات من حيث طبيعة النشاط الممارس والحجم، وبالتالي تحقيق أكبر قدر من العدالة الضريبية.

أما في الجزائر، و بعد دراسة الموضوع بشقيه النظري و التطبيقي، تمكنا من إبراز الآثار المختلفة للإزدواج الضريبي على أرباح الشركات وهذا ما أسفرت عنه النتائج المتوصل إليها.

النتائج

- يعتبر الإزدواج الضريبي عبئا إضافيا يتحمله الشركاء، بالنظر للمعدل النسبي المرتفع الذي يخضع له الربح الإجمالي للشركة، مما يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الأرباح الموزعة بشتى الوسائل المشروعة وغير المشروعة مما يؤثر ذلك سلبا على الخزينة العمومية للدولة.

-لا يوجد أي حث ضريبي من خلال الإزدواج الضريبي للشركات على توسيع استثماراتها واختيار الهيكل المالي الأمثل عند حساب تكلفة رأسمالها، و احتجاز الحجم الأكبر من الأرباح المحققة.

- رأس المال الاجتماعي القانوني للشركات ذات المسؤولية المحدودة ضئيل جدا ولا يعبر عن الحجم الحقيقي للشركة، بالإضافة إلى أن معظم الشركات لا تتوفر فيها الشروط المالية والممتلكات اللازمة من أجل ممارسة نشاطها في أحسن الظروف.

- إخلال الإزدواج الضريبي بمبدأ العدالة الضريبية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص الغير معرضة للإزدواج الضريبي والتي يسدد الشركاء فيها الضريبة على دخلهم الإجمالي فقط.
- وجود الكثير من الفراغات القانونية في التشريع الضريبي الجزائري مع وجود بعض التباين في ترجمة النصوص من اللغة الأجنبية إلى اللغة الوطنية.

- تعدد النصوص الاستثنائية في النظام الضريبي الجزائري الحالي.

- الأنشطة التي تخضع إجباريا لنظام الضريبة على أرباح الشركات لا تتطابق مع الواقع الاقتصادي الراهن ولا مع روح العدالة الضريبية المطلوبة.

- ثقل العبء الضريبي على المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد، حيث نجد أن الأرباح التي تحققها المؤسسة تخضع في فترة واحدة لثلاثة أنظمة ضريبية :

- الشخص كشركة يخضع للضريبة على أرباح الشركات.
- الشخص كمسير بالأغلبية يخضع لنظام الأرباح الغير تجارية (BNC).
- الشخص كشريك يخضع لنظام مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

- ضعف في التحصيل الجبائي من طرف قباضات الضرائب، مع اضطراد في المبالغ الباقية للتحصيل من سنة لأخرى.

- الاستعمال السيئ من طرف شركات الأموال للإمتيازات الجبائية الممنوحة وتكريس المنافسة الغير عادلة بين الشركات من جهة، وإلحاق أضرار بالخزينة العمومية من جهة أخرى.

- غياب الاستقبال الحسن للمكلفين بالضريبة على مستوى المصالح القاعدية ونقص أو انعدام الأعوان المكلفين بمهمة الاستقبال والاتصال والعلاقات العامة.

- غياب الانسجام بين القانون التجاري والقانون الضريبي.

- نقص الالتزام بالمراجعة الفعلية لحسابات الشركات من خلال الفحص الذي يوكل إلى محافظي الحسابات.

- النقص في المراقبة الجبائية الدقيقة والنوعية من قبل مفتشيات الضرائب لشركات الأموال، خاصة في مجال التقييم الحقيقي للأرباح المصرح بها ومتابعة تلك الغير موزعة والموضوعة رهن التخصيص.

- ضعف مؤشرات التسيير التي تعتمدها مديريات الضرائب لمعرفة الوضع الحقيقي للمصالح القاعدية التابعة لها.

- جل الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لا تشجع على الإستثمار والتشغيل، حيث تعتمد أكثر في تعظيم أرباحها على عمليات تجارية محضة من خلال الشراء والبيع.

التوصيــات والإقتراحات

على ضوء النتائج المتحصل عليها، فقد أمكن الخروج بالتوصيات والإقتراحات التالية:

- من الأفضل إلغاء الإزدواج الضريبي وذلك إما بفرض معدل وحيد على أرباح الشركات ويكون هذا المعدل مخفف ومركب (Synthétique) بحيث يأخذ في الحسبان معدلات الضريبة على أرباح الشركات، معدل الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها، معدل الضريبة على الأرباح الموزعة، أو تحديد قيمة الضريبة عن طريق الجدول التصاعدي لأنه يحقق أكثر عدالة.

- إعادة النظر في الرأسمال الاجتماعي المقرر حاليا عند تأسيس الشركات ذات المسؤولية المحدودة والذي يعتبر ضئيلا جدا ولا يفي بالغرض.

- تخفيض العبء الضريبي على الشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد وإعادة النظر فيها من الناحية القانونية.

- تبسيط ما أمكن للقانون الضريبي والتقليل من الاستثناءات العديدة.

- إعادة النظر في إجبارية خضوع بعض الأنشطة منها التعاونيات الفلاحية (المقررة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) للضريبة على أرباح الشركات.

- خلق جو من الإتصال الدائم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية من خلال حملات التحسيس ونشر الوعي الضريبي لدى المواطنين.

- التكوين المستمر والنوعي في مجال المحاسبة وكيفية المراقبة وتقنياتها لأعوان الإدارة الجبائية خاصة مصالح المؤسسات والمهن الحرة.

- تقوية وتحسين الرقابة الجبائية.

- إعادة النظر في آلية التسبيقات على الضريبة على أرباح الشركات والأخذ بعين الإعتبار خصوصية كل شركة.

- تكوين إحصائيين، أو الاستفادة من أولئك الذين لديهم شهادات عليا في الإحصاء، من أجل تحسين الأداء في مجال استخلاص مؤشرات ناجعة وفعالة.

- ضرورة تفعيل دور البورصة من قبل الأجهزة المالية لتلعب الضريبة دورها في الحث على الإستثمار في السوق المالي وإعطاء فكرة عن القيمة السوقية للمؤسسات.

- تعميم الإعلام الآلي على مستوى كافة المصالح القاعدية و ربط مختلف الهيئات والإدارات التي تتوفر على المعلومات الضرورية لمساعدة الإدارة الجبائية من أجل إتمام مهمتها بشبكة (INTRANET).

- إعادة النظر في الإمتيازات الجبائية الممنوحة لشركات الأموال.

- اقتراح لجان ضريبية على مستوى البرلمان تدرس دراسات جادة وهادفة تراعي فيها خصوصية المجتمع لنقد التشريع الضريبي الحالي، وإعطاء رأيها للمشرع الضريبي في التعديلات التي يحدثها سنويا قبل برمجتها ضمن مشروع قانون المالية.

إستمارة خاصة بمسيري الشركات

يهدف هذا الإستبيان إلى معرفة تأثير الإزدواج الضريبي على أرباح الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، و لأننا ندرك أن لديكم المعلومات الكافية التي يمكن أن تفيدنا في هذا المجال، فإننا نرجو منكم إبداء الرأي حول فقرات الإستبيان بموضوعية، مساهمة منكم في تشجيع البحث العلمي.

إن صدق نتائج الدراسة التي نقوم بها يتوقف على دقة الإجابات التي تقدمونها لنا، لذا نرجوا منكم إبداء تعاونكم الصادق من أجل إنجاح هذه الدراسة، و كونوا على يقين بأن إجابتكم سوف تبقى سرية، و ليس الغرض منها سوى خدمة البحث العلمي.

و إننا نشكركم كثيرا على تسخير جزء من وقتكم و تعاونكم معنا، و نقدر بعمق مساعدتكم لإنهاء المشروع البحثي.

أولا: المعلومات الشخصية: ضع علامة(×) داخل المربعات المناسبة

1-الأقدمية في النشاط الممارس:

2 - مستوى التعليم:

3-طبيعة نشاط الشركة:

4-عدد الشركاء:

5-رأس المال الإجتماعي:

6-الصلة بين الشركاء: عائلية ☐ ليست عائلية ☐

ثانيا: تأثير الإزدواج الضريبي الإقتصادي على الشركات محل الدراسة:

1- لماذا اخترتم بالضبط هذا الشكل القانوني لشركتكم؟

لوضوحه ☐ للإستفادة من الإمتيازات الجبائية ☐ للإستفادة من القروض البنكية ☐

2- هل ضريبة (IBS) التي تخضعون لها مناسبة من حيث المعدل؟

نعم ☐ لا ☐

3- هل ضريبة (IBS) التي تخضعون لها مناسبة من حيث كيفية الدفع؟

نعم ☐ لا ☐

4- هل ضريبة (IBS) التي تخضعون لها مناسبة من حيث تاريخ الدفع؟

نعم ☐ لا ☐

5- هل تعتقدون فعلا بأن التخفيض الضريبي الذي قد تستفيدون منه نظرا لإعادة إستثمار جزء من أرباحكم يفي بالغرض؟

نعم ☐ لا ☐

6-هل تحتجزون جزء من أرباحكم السنوية المحققة ؟

نعم ☐ لا ☐

7-هل سبق لكم وأن رفعتم رأس مال شركتكم؟

نعم ☐ لا ☐

8- على أي طريقة تعتمدون في تمويل إستثماراتكم ؟

الإستدانة ☐ أموالكم الخاصة ☐

9-هل تعرضتم لإعادة تشكيل أرباحكم بعد مراقبة جبائية؟

نعم ☐ لا ☐

10- حسب رأيكم هل تتعرضون للإزدواج الضريبي على أرباحكم المحققة والموزعة سنويا ؟

نعم ☐ لا ☐

إذا كانت الإجابة بنعم، على من يقع عبؤه؟

الشركة ☐ على الشركاء ☐ على الإثنين ☐

11- إذا كنتم طرفا متأثرا من هذا الإزدواج الضريبي ، فما هو وجه التأثر الذي تعرضتم له؟

تأثر إقتصادي (مرتبط بمزاولة النشاط) ☐ تـأثر مالي ☐

12- ما هي الحلول من وجهة نظركم لمعالجة هذا الوضع الجبائي؟

حلول تشريعية ☐ التهرب الضريبي ☐

إستمارة خاصة بالشركاء

يهدف هذا الإستبيان إلى معرفة تأثير الإزدواج الضريبي الإقتصادي على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، و لأننا ندرك أن لديكم المعلومات الكافية التي يمكن أن تفيدنا في هذا المجال، فإننا نرجوا منكم إبداء الرأي حول فقرات الإستبيان بموضوعية،مساهمة منكم في تشجيع البحث العلمي.

إن صدق نتائج الدراسة التي نقوم بها يتوقف على دقة الإجابات التي تقدمونها لنا، لذا نرجوا منكم إبداء تعاونكم الصادق من أجل إنجاح هذه الدراسة، و كونوا على يقين بأن إجابتكم سوف تبقى سرية، و ليس الغرض منها سوى خدمة البحث العلمي.

و إننا نشكركم كثيرا على تسخير جزء من وقتكم و تعاونكم معنا، و نقدر بعمق مساعدتكم لإنهاء المشروع البحثي.

أولا: المعلومات الشخصية:

1- السن:

2- الجنس:

3- مستوى التعليم:

4- النشاط الرئيسي الممارس / أو المنصب المشغول: داخل الشركة ☐ خارج الشركة ☐

أولا: تأثير الإزدواج الضريبي الإقتصادي على الشركاء:

1-هل الإقتطاع من المصدر المطبق حاليا على أرباحكم الموزعة مناسب من حيث المعدل؟

نعم ☐ لا ☐

2-هل الإقتطاع من المصدر المطبق على أرباحكم الموزعة مناسب من حيث كيفية الدفع؟

نعم ☐ لا ☐

3-هل الإقتطاع من المصدرالمطبق على أرباحكم الموزعة مناسب من حيث آجال الدفع؟

نعم ☐ لا ☐

4-أيهما أفضل من حيث المعالجة الضريبية لأرباحكم الموزعة؟

نظام الرصيد الجبائي(Avoir fiscal) ☐

الإقتطاع التحرري (Prélèvement libératoire) ☐

5-ألا ترون وجود لإزدواج ضريبي على أرباحكم المحققة؟

نعم ☐ لا ☐

6-إذا كانت الإجابة ب نعم،من ينبغي أن يتحمل عبء هذا الإزدواج الضريبي؟

الشركة ☐ الشركاء ☐

7-إذا كان الإزدواج الضريبي يمثل عبئا عليكم، فكيف تتفادون ذلك-حسب رأيكم- ؟

حلول تشريعية ☐ رفع مال الشركة ☐ التهرب الضريبي ☐

إستمارة خاصة بموظفي الإدارة الجبائية

يهدف هذا الإستبيان إلى معرفة تأثير الإزدواج الضريبي الإقتصادي على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، و لأننا ندرك أن لديكم المعلومات الكافية التي يمكن أن تفيدنا في هذا المجال، فإننا نرجوا منكم إبداء الرأي حول فقرات الإستبيان بموضوعية، مساهمة منكم في تشجيع البحث العلمي.

إن صدق نتائج الدراسة التي نقوم بها يتوقف على دقة الإجابات التي تقدمونها لنا، لذا نرجو منكم إبداء تعاونكم الصادق من أجل إنجاح هذه الدراسة، و كونوا على يقين بأن إجابتكم سوف تبقى سرية، و ليس الغرض منها سوى خدمة البحث العلمي.

و إننا نشكركم كثيرا على تسخير جزء من وقتكم و تعاونكم معنا، و نقدر بعمق مساعدتكم لإنهاء المشروع البحثي.

1- المعلومات الشخصية:

أ- السن : ....

ب- الجنس:..................

جـ- مستوى التعليم: ....

د- الرتبة:................

2- تأثير الإزدواج الضريبي الإقتصادي على الإدارة الجبائية : ضع علامة(×) في الخانة المناسبة

أ- ماذا تعرف عن الإزدواج الضريبي (DOUBLE IMPOSITION)

....

....

....

....

ب-ألا ترون وجود حالة ازدواج ضريبي على أرباح الشركات الخاضعة للـ(IBS)

نعم ☐ لا ☐

- إذا كانت الإجابة بنعم، هل من شأن الإزدواج الضريبي أن يحرض الشركات على التهرب الضريبي؟

نعم ☐ لا ☐

جـ- هل من مصلحة إدارتكم الحد من الإزدواج الضريبي؟

نعم ☐ لا ☐

-إذا كانت الإجابة بـ نعم،فما هي سبل الحد منها؟

....

....

....

-إذا كانت الإجابة بـ لا ،لماذا؟

....

....

....

فهرس الأشكال

فهرس الجداول

- فهرس المحتويات -